

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

**ULKOINEN TARKASTUS JA SEN VAIKUTUS KUNNAN
PÄÄTÖKSENTEKOON**

Kunnallistalous
Pro gradu -tutkielma
Toukokuu 2013
Ohjaaja: Jarmo Vakkuri

Raimo Hannukainen

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

Tekijä:	HANNUKAINEN, RAIMO
Tutkielman nimi:	Ulkoisen tarkastus ja sen vaikutus kunnan päätöksentekoon
Pro gradu -tutkielma:	109 sivua, 3 liitesivua
Aika:	Toukokuu 2013
Avainsanat:	Tilintarkastaja, tarkastuslautakunta, arviointikertomus, tilintarkastuskertomus, päätöksenteko, tilinpäätös

Vuonna 1995 voimaan tulleen kuntalain säädösten perusteella siirryttiin kuntien ulkoisessa tarkastuksessa nykyisin voimassa oleviin järjestelyihin vuoden 1996 kuntavaalien jälkeen 1.1.1997. Samalla siirryttiin kuntien kirjanpidossa soveltamaan kirjanpitolakia. Kuntalailla tilintarkastus säädettiin ammattitilintarkastajien (JHTT) tehtäväksi. Luottamushenkilöt säilytettiin kuitenkin ulkoisessa tarkastuksessa säätämällä kunnan pakolliseksi lautakunnaksi suoraan valtuuston alainen tarkastuslautakunta. Ulkoisessa tarkastuksessa tilintarkastaja vastaa laillisuustarkastuksesta ja tarkastuslautakunnan tehtäväksi säädettiin kunnanvaltuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisen arviointi. Arviointia on aina liittynyt yhteiskunnalliseen toimintaan ja julkishallintoon, mutta enemmän tiedostamatta kuin tietoisesti. Arviointi tuli voimakkaasti kaikkeen julkishallintoon valtionhallinnon kautta viimeistään 1990-luvun alussa. Hetkessä luottamushenkilöistä ei tullut arvioinnin ammattilaisia ja ensimmäinen valtuustokausi oli suurelta osin uuden järjestelmän sisään ajoa ja uuden kunnalliskulttuurin opiskelua. Tilintarkastajan tehtävään ei tullut olennaisia muutoksia.

Tutkielman johdantolukuun on koottu tutkielman taustatiedot. Luvussa 2 on tutkimuksen teoreettinen tausta. Kunnan toiminnassa teoreettisena viitekehyksenä toimii päämies-agenttiteoria, josta on esitetty myös kuntasovellus. Arvioinnin teoriaa ja sen soveltamista kuntaympäristössä on käsitelty melko laajasti. Kolmas luku käsittelee alan aikaisempaa tutkimusta. Luvun sisältö pohjautuu tutkimuksen tekijän pro gradu -seminaarissa laatiman aikaisempaa tutkimusta käsitelleen harjoitusaineen päätelmiin. Neljännessä luvussa on esitetty ulkoisen tarkastuksen tehtävät. Viidennessä luvussa käsitellään pääosin tutkimuksen empiiristä osaa, mutta myös sitä tukevaa aikaisempaa aineistoa. Kuudennessa luvussa on esitetty tutkimuksen tulokset ja niihin liittyvää pohdintaa.

Tutkimuksen aiheesta oli johdettu tutkimusongelmaksi: ”Miten kunnan ulkoisessa tarkastuksessa tehdyt havainnot ohjaavat kunnan päätöksentekoa? Tutkimusongelman perusteella esitettiin kaksi tutkimuskysymystä: 1. Mitkä ovat tarkastuslautakunnan mahdollisuudet (keinot) vaikuttaa kunnan päätöksentekoon? ja 2. Mitkä ovat tilintarkastajan mahdollisuudet (keinot) vaikuttaa kunnan päätöksentekoon? Vastauksia on etsitty tutkimuskirjallisuudesta ja muista olemassa olevista kirjallisista lähteistä sekä empiirisellä tutkimuksella. Tutkimuksen tuloksena todettiin, että sekä tilintarkastaja että tarkastuslautakunta voivat vaikuttaa kannanottojensa avulla päätöksentekoon ja päättäjiin menettämättä kuitenkaan riippumattomuuttaan.

SISÄLLYS

1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkimuksen tausta	1
1.2 Tutkimuksen tavoite ja rajaukset	4
1.3 Tutkimusmetodi ja keskeiset käsitteet	5
1.3.1 Tutkimusmetodi	5
1.3.2 Keskeiset käsitteet	9
1.4 Tutkimuksen taustaoletukset	14
1.5 Tutkimuksen rakenne	16
2 TUTKIMUKSEN TEOREETTINEN TAUSTA	17
2.1 Agenttiteoria	17
2.2 Päämies-agenttiteoria kunnallisessa hallintojärjestelmässä	26
2.3 Tarkastuslautakunta ja arviointi	34
2.3.1 Tarkastuslautakunnan arviointiteoreettinen tausta	34
2.3.2 Tarkastuslautakunnan arviointitehtävä	40
2.4 Tilintarkastuksen teoreettiset perusteet ja tilintarkastajan arviointitehtävä	47
3 AIKAISEMPI TUTKIMUS	51
3.1 Väitöskirjatasoinen tutkimus	51
3.2 Kunnallisen tilintarkastuksen kehitys	52
3.3 Esimerkkejä aikaisemmasta tutkimuskirjallisuudesta	55
4 ULKOISEN TARKASTUKSEN TEHTÄVÄT	61
4.1 Tarkastuslautakunnan tehtävät	61
4.2 Tilintarkastajan tehtävät	66
5 AINEISTO JA SEN KÄSITTELY	72
5.1 Tutkimusaineisto ja sen hankinta	72
5.2 tutkimusaineiston kokoaminen	73
5.3 Ulkoinen tarkastus ja sen vaikutus päätöksentekoon aikaisemman tutkimuksen valossa	75
5.4 Empiirisen aineiston käsittely	82
5.5 Päätelmiä empiirisen aineiston tutkimuksesta	94
6 TUTKIMUKSEN TULOS JA POHDINTA	98
LÄHTEET	104
LIITTEET	110
Liite 1: Esimerkki tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan tarkastushavaintojen yhdistelmästä (Eurajoki)	

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen tausta

Tutkimuksen aihe on ”Ulkoisen tarkastus ja sen vaikutus kunnan päätöksentekoon”. Tarkoituksena on selvittää ulkoisen tarkastuksen kokonaisuutta ja sitä, miten tarkastuksen yhteydessä tehdyt havainnot, niiden perusteella annetut lausunnot, ehdotukset tai huomautukset vaikuttavat kunnan myöhempään päätöksentekoon.

1990-lukua lähestyttäessä todettiin tarve uudistaa vuonna 1976 voimaan tullutta kunnallislakia. Kuntalain valmistelua ja voimaan saattamista edelsi vapaakuntakokeilu vuoden 1989 alusta lukien. Kuntalakiuudistukselle haettiin perusteita vapaakuntakokeilun lisäksi niin sanotuista hallinnon kokeilukunnista. Tulevan kuntalain sisältöön vaikutti omalta osaltaan myös Suomen vuonna 1991 ratifioiman Euroopan neuvoston paikallisen itsehallinnon peruskirja. (Hoikka ym. 1999, 118)

Valtioneuvosto asetti 21.3.1991 komitean valmistelemaan ehdotusta uudeksi kunnallislakiksi, jolla oli tarkoitus korvata vuodelta 1976 (L 953/1976) peräisin ollut kunnallislaki. Komitean tehtävänä oli alkuperäisen toimeksiannon mukaan saada työnsä valmiiksi 30.4.1992 mennessä, jolloin uusi laki olisi voitu saada voimaan vuonna 1993 alkaneen kunnallisen vaalikauden alusta, mutta eräiden uuden kunnallislain säätämiseen liittyneiden lainsäädännöllisten sekä ennakoimattomien muiden viiveiden takia kunnalliskomiteaksi itsensä nimittäneen komitean määräaika jatkettiin useita kertoja siten, että komitea jätti 15.9.1993 mietintönsä, joka sisälsi ehdotuksen uudeksi kuntalaki. (Komiteanmietintö 1993:33, toiminnankuvaus- ja allekirjoituslehti.)

Mainittavaa tämän tutkimuksen kannalta on, että kunnalliskomitean mietinnön sisältämä lakiehdotus poikkesi tilintarkastuksen osalta lopullisesta kuntalain sisällöstä. Ehdotus sisälsi vuoden 1976 kunnallislakiin verrattuna tilintarkastusta koskevana muutoksena yhden JHTT-tilintarkastajan tai JHTT-yhteisön valitsemisen pakolliseksi (Komiteanmietintö 1993:33, 291), mutta säilytti myös luottamushenkilötilintarkastajat. Kuntien keskusjärjestöjen yksinoikeus ammattitilintarkastajien asettamiseen esitettiin kuitenkin kumottavaksi ja ammattitilintarkastus mahdollistettavaksi kaikille JHTT-tutkinnon suorittaneille tarkastajille (Komiteanmietintö 1993:33, 291). Lakiehdotus ei vielä sisältänyt

lopullisessa kuntalaissa säädettyä tarkastuslautakuntaa, vaan se tuli mukaan vasta myöhemmässä lainvalmistelussa.

Kunnalliskomitean jätettyä mietintönsä lain valmistelua jatkettiin siten, että hallitus antoi eduskunnalle esityksensä (HE 192/1994) 30.9.1994. Lain voimaantulon ajankohdaksi esitettiin 1.1.1995. Hallituksen esityksen johdannossa todettiin uuden kuntalain sisältävän perussäännökset kunnallishallinnon yleisestä järjestysmuodosta. Lain tarkoituksena oli säännellä kuntien itsehallinnon välttämättömät edellytykset, selkeyttää vaaleilla valittujen valtuutettujen asemaa ja vastuuta sekä erottaa poliittinen johtaminen ja hallinnon johtaminen toisistaan. Uutta kuntalakia pidettiin myös aikaisempaa joustavampana. Talousarvion, taloussuunnittelun ja tilinpäätöksen rakennetta oli tarkoitus kehittää siten, että niitä voitaisiin kaikilta osin verrata toisiinsa. Hallituksen esityksessä esitettiin luovuttavaksi hallinnollisesta kirjanpidosta ja siirryttäväksi soveltamaan kirjanpitolakia sekä kirjanpidossa että tilinpäätöksessä. Hallinnon ja talouden tarkastuksessa korostettiin ammattitilintarkastuksen merkitystä ja sen säätämistä pakolliseksi kunnan hallinnon ja talouden tarkastuksessa. (HE 192/1994, johdanto.) Lain voimaantulo kuitenkin viivästyi siten, että eduskunta hyväksyi sen 17.3.1995 ja se tuli voimaan 1.7.1995. Poikkeuksena oli kunnan taloutta koskevan 8. luvun sekä hallinnon ja talouden tarkastusta koskevan 9. luvun astuminen voimaan vasta 1.1.1997. (L 365/1995.)

Kuntalain voimaantulo on muuttanut monessa mielessä sekä kunnan talouden suunnittelu- ja kirjanpitojärjestelmää että talouden ja hallinnon valvonta- ja tarkastusjärjestelmää. Ennen lakiuudistuksen toteuttamista kunnan toiminnan ja talouden suunnittelu ja ohjaus oli määräraha-perusteista ja talousarviosuunnittelulle oli tyypillistä inkrementaalinen määrärahojen lisäyspyrkimys, mikä puolestaan johti jatkuvaan menojen lisäykseen ja talousarvioiden paisumiseen. Lakiuudistus merkitsi siirtymistä tulosvastuuajatteluun sekä johtamisessa että taloudessa. Kuntien talouden monipuolistuminen ja jopa monimutkaisuus pakottivat siirtymään ammattimaiseen tilintarkastukseen ja toisaalta kunnan toiminnan tuloksellisuuden arviointiin. Myös kunnanvaltuuston roolin korostaminen strategisessa suunnittelussa ja tavoitteiden asettelussa lisäsi ulkoisen tarkastuksen tehtäviä ja suuntasi niitä uudella tavalla. Uuden tarkastuskulttuurin tarkoituksena oli omalta osaltaan parantaa ja kehittää kunnan toimintaa sen sijaan, että olisi pitäyditty vanhakan-
taisessa virheiden ja väärinkäytösten tai laiminlyöntien etsinnässä.

Kunnan toiminnan arviointi on merkittävästi lisääntynyt uuden kuntalain voimaansaatamisen jälkeen. Keskeistä arvioinnissa on kunnan hallinnon, talouden ja koko toiminnan tuloksellisuuden selvittäminen. Arvioinnin täysimääräisen onnistumisen edellytyksenä on, että valtuusto pystyy asettamaan arvioitavissa olevat tavoitteet kunnan toiminnalle. Tavoitteiden asettaminen ei rajoitu pelkästään valtuustoon, vaan valtuuston asettamat strategisten ja lyhyemmänkin tähtäyksen tavoitteet antavat perusteet tilivelvollisten omien tavoitteiden asettamiselle. Kunnan toiminnassa tulee pyrkiä mahdollisimman suureen vaikuttavuuteen, mikä ilmenee erityisesti kuntalaisten tarpeiden korkeana tyydyttämisen asteena ja kuntalaisten tyytyväisyytenä kuntaorganisaation toimintaan.

Ulkoinen tarkastustoiminta kohdistuu talousarviovuoden toimintaan, varainkäyttöön, hallintoon ja päätöksentekoon. Tässä tutkimuksessa ei varsinaisesti tarkastella kuntakonsernia, vaikka se olisikin nykyisen organisatorisen kehityksen vuoksi entistä tärkeämpää, sillä kunnan asiakkailleen tuottamista palveluista yhä suurempi osa tuotetaan peruskunnan ulkopuolella konsernin yhtiöissä tai muissa yhteisöissä. Toisaalta myös yhä suurempi osa palveluista ostetaan julkisen sektorin ulkopuolelta ja kunnat vastaavat vain palveluiden järjestämisestä. Palveluiden järjestämistavasta riippuen ulkoinen tarkastustoiminta kohdistetaan joko palveluiden tuottamiseen kunnan omassa organisaatiossa tai niiden järjestämiseen ostamalla kunnan ulkopuoliselta julkiselta tai kokonaan yksityiseltä palvelun tuottajalta.

Kuntalain mukainen ulkoinen tarkastus on kaksijakoinen. Ensinnäkin kunnan hallinnon ja talouden laillisuuden tarkastus on ammattitilintarkastajien tehtävä ja toiseksi toiminnan tarkoituksenmukaisuuden sekä tuloksellisuuden tarkastaminen on valtuuston alaisen tarkastuslautakunnan tehtävä. Lainsäädännön muuttuessa luottamusmiestilintarkastuksen pitkät perinteet jatkuivat uudessa muodossa kunnan ulkoisessa tarkastuksessa.

Hyväksyessään hallituksen esityksen kuntalaiksi eduskunta edellytti, että hallitus antaa selonteon uuden kuntalain soveltamisen vaikutuksista kuntien hallintoon ja toimintaan sekä muista lain soveltamisen yhteydessä esiin tulleista kysymyksistä vuoden 1999 loppuun mennessä. Hallitus antoi syksyllä 1999 edellä mainitun selonteon ”*Valtioneuvoston selonteko eduskunnalle uuden kuntalain soveltamisen vaikutuksista kuntien hallintoon ja toimintaan 23.9.1999*” (Selonteko 23.9.1999). Selonteon antamista edelsi Tampereen yliopistossa Paavo Hoikan johdolla laadittu seurantatutkimus ”Kuntalaki kunnallishallinnon peruslakina – kuntalain seurantatutkimus”.

1.2 Tutkimuksen tavoite ja rajaukset

Voimassa olevan kuntalain (L 365/1995) voimaantulo aiheutti muutoksia kunnan tarkastustoimintaan. Lain myötä lakisääteinen tilintarkastus siirtyi kokonaisuudessaan ammattimaisten JHTT-tarkastajien tehtäväksi ja samalla säädettiin pakolliseksi lautakunnaksi kokonaan uusi tarkastuslautakunta, jonka tehtäväksi säädettiin valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumisen valvonta ja kunnan toiminnan tuloksellisuuden tarkastus. Ammattitilintarkastajien suorittama tilintarkastus ja tarkastuslautakunnan toteuttama tuloksellisuuden tarkastus edustavat yhdessä kunnan ulkoista tarkastusta. Ulkoisen tarkastuksen kokonaisuuteen kohdistuneita tutkimuksia on toistaiseksi olemassa suhteellisen vähän. Erikseen tilintarkastusta ja tarkastuslautakunnan toimintaa on kyllä tutkittu. Kunnan tilintarkastuksessa on paljon samankaltaisuuksia yleisen tilintarkastuksen kanssa ja samankaltaisuus lisääntyi kirjanpitolain tultua käyttöön kuntalain voimaan astuesssa. Siitä huolimatta kunnan tilintarkastus poikkeaa oleellisesti yksityisen sektorin tilintarkastuksesta eikä se myöskään kuulu tilintarkastuslain piiriin, vaan kunnan tilintarkastusta koskevat säännökset on sisällytetty kuntalakiin. Uudeksi kunnalliseksi toimielimeksi säädetty tarkastuslautakunta ja sen toiminta on ymmärrettävästi kiinnostanut enemmän opinnäytteitä kirjoittavia opiskelijoita, yliopistojen ja korkeakoulujen sekä kunta-alan järjestöjen tutkijoita.

Tarkastustoiminnan ainoana tarkoituksena ei voi olla toiminnan puutteiden ja virheiden etsiminen ja niistä rankaiseminen. Kaiken julkisen toiminnan pitää täyttää lakien, asetusten ja näiden perusteella annettujen määräysten vaatimukset. Näin kansalaiset voivat luottaa siihen, että julkinen valta käyttää veroina ja maksuina kerätyt varat tehokkaasti ja taloudellisesti suunniteltuihin käyttötarkoituksiin. Ulkoisen tarkastustoiminnan tarkoituksena on todeta toiminnan vallitseva tilanne ja luoda perusteet puutteellisen tai virheellisen toiminnan korjaamiselle. Tarkastustoiminnan tehtävänä on tuottaa valtuuston ja koko kunnan suunnittelu- ja päätöksenteko-organisaation käyttöön tietoa toiminnan tilasta ja antaa perusteita entistä parempien toimintamallien ja -tapojen kehittämiseksi. Tutkielman aiheesta on johdettu tutkimuksen keskeinen tutkimusongelma: *Miten kunnan ulkoisessa tarkastuksessa tehdyt havainnot ohjaavat kunnan päätöksentekoa?* Tutkimusongelmasta voidaan johtaa seuraavat tutkimuskysymykset:

- *mitkä ovat tarkastuslautakunnan mahdollisuudet (keinot) vaikuttaa kunnan päätöksentekoon?*

- *mitkä ovat tilintarkastajan mahdollisuudet (keinot) vaikuttaa kunnan päätöksentekoon?*

Tarkoituksena on selvittää, miten tarkastustoiminnalla voidaan vaikuttaa päätöksentekijöihin, toisin sanoen saada heidät poistamaan toiminnasta tarkastuksessa todetut puutteet sekä parantamaan ja kehittämään epätarkoituksenmukaiseksi tai tehottomaksi havaittua toimintaa ja siten lisäämään toiminnan vaikuttavuutta.

Tutkimus on rajattu kunnan ulkoiseen tarkastukseen, jolloin sen ulkopuolelle jätetään muutamia viittauksia lukuun ottamatta muu ulkoinen valvonta. Tämän lisäksi rajataan ulkopuolelle kuntaorganisaation itsenäiseen valvontaan yhtenä osa-alueena kuuluva sisäinen valvonta. Tutkimus kohdistuu vain peruskuntaan. Kuntakonsernia käsitellään vain viittauksenomaisesti, vaikka konsernitarkastelu olisi erittäin tarpeellista kuntaorganisaatioiden edelleen monipuolistuessa.

1.3 Tutkimusmetodi ja keskeiset käsitteet

1.3.1 Tutkimusmetodi

Tutkimus on jaettu käytännössä kahteen osaan, joista toisen muodostavat luvut 1 – 3 ja toisen luvut 4 – 6. Tutkimuksen rakennetta selvittää tarkemmin alaluvussa 1.5. Tutkielman luvun 4 kirjoittamista perustellaan sillä, että luku ei ole vain lähdekirjallisuuteen perustuva luettelo tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan tehtävistä, vaan se liittyy kiinteästi tutkimuksen empiiriseen osaan. Molempien ulkoisen tarkastuselinten kunta-laissa määritellyistä tehtävistä voidaan johtaa selkeä johtopäätös siitä, että ulkoisella tarkastuksella vaikutetaan kunnan päätöksen tekoon. Tarkastuslautakunta on kunnan poliittisten voimasuhteiden perusteella valittu tarkastuselin. Se on poliittinen arvioija, jonka tehtävänä on kiinnittää huomiota toiminnan, toimintatapojen ja palveluiden järjestämisen tarkoituksenmukaisuuteen (Harjula & Prättälä 2007, 547). Poliittiset taustaryhmät eivät voi olla kokonaan vaikuttamatta tarkoituksenmukaisuusharkintaan, vaikka tarkastuslautakunnalta edellytetäänkin riippumattomuutta toiminnassaan. Kunnanhallituksen ja tarkastuslautakunnan tehtävien rajapinnassa on tehtäväalueita, joiden valmistelussa hallituksella katsotaan olevan velvoite toimia kiinteässä yhteydessä tarkastuslautakunnan kanssa (Harjula & Prättälä 2007, 546-547). Tämä ja muut tarkastuslautakunnan tehtävistä johdettavat yhteydet kunnan toimivaan johtoon osoittavat tarkastuslautakunnalla olevan suoria ja välillisiä yhteyksiä kunnan operatiiviseen päätöksentekoon. Toisaalta

tarkastuslautakunta on suoraan valtuuston alainen toimielin, jolla on asemastaan johtuva oikeus ja velvollisuus raportoida havainnoistaan kunnan keskeiselle vallankäyttäjälle. Tarkastuslautakunnan tärkein arviointikohde on kunnanhallitus, joka on kunnan ylintä operatiivista valtaa käyttävä toimielin. Tarkastuslautakunta arvioi, miten valtuuston asettamat tavoitteet ovat toteutuneet eli, miten tuloksellista toiminta on hallituksen johdolla ollut kunnassa ja kuntakonsernissa (Harjula & Prättälä 2007, 547). Erityinen huomio on kiinnitettävä niihin tavoitteisiin, jotka eivät ole toteutuneet. Lisäksi lautakunta ottaa kantaa konserni- ja omistajaohjauksen toimivuuteen (Harjula & Prättälä 2007, 548). Kunnan talouden vaatiessa erityisiä tasapainottamistoimenpiteitä on tarkastuslautakunnan arvioitava valittujen tasapainottamistoimenpiteiden riittävyyttä ja realistisuutta sekä itse tasapainottamisohjelman toteutumista ajan kuluessa (Harjula & Prättälä 2007, 549). Vaikka tarkastuslautakunta ei voi kuntalain mukaan ottaa suoraan kantaa valtuuston tavoitteen asetteluun, se voi kiinnittää huomiota tavoitteenasetteluprosessiin.

Tarkastuslautakunnan raportointitavasta ei ole kuntalaissa yksityiskohtaisia määräyksiä (Harjula & Prättälä 2007, 548). Käytännöksi on muodostunut, että tarkastuslautakunta antaa arviointikertomuksen kerran vuodessa, mutta tarpeen vaatiessa lautakunta voi raportoida valtuustolle useamminkin. Edellä esitetyt esimerkit osoittavat, että tarkastuslautakunnalla oikeus ja velvollisuus ottaa kantaa havaitsemiinsa epäkohtiin ja asioihin, jotka kaipaavat kehittämistä. Kannanotot edellyttävät kunnan päätöksentekojen tai johtavilta virkamiehiltä päätöksiä joko toteutettavista toimenpiteistä tai siitä, että kannanotot eivät toistaiseksi aiheuta toimenpiteitä. Huomautusten kohteiden tulee raportoida tarkastuslautakunnalle kannanottojen perusteella tehdyistä päätöksistä.

Kunnan tilintarkastajan tehtävät ovat moninaisemmat kuin yksityisellä sektorilla toimivan tilintarkastajan, mistä syystä tilintarkastajalta vaaditaan ainakin toistaiseksi JHTT-tilintarkastajan pätevyys (Harjula & Prättälä 2007, 555). Tilintarkastajan tehtävään liittyy velvollisuus ilmoittaa havaitsemistaan epäkohdista viipymättä tarkastuslautakunnalle ja kunnanhallitukselle. Tilintarkastajan on myös tarkastettava onko kunnan sisäinen valvonta ja konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti sekä onko konsernitalinpäätös kaikilta osiltaan säädösten mukainen ja antaako se oikeat ja riittävät tiedot konsernin taloudellisista perusteista (Harjula & Prättälä 2007, 558). Kuntalaissa on täsmennetty kunnallisen tilintarkastuksen erityispiirteitä. Laillisuustarkastuksen ohella kunnan tilintarkastajan tärkeänä tehtävänä on tarkastaa, onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja kunnan ylimmän päätöksentekijän, valtuuston, päätösten mukaisesti. Organisaation toimi-

vuoden, lakisääteisten velvoitteiden täytäntöön panemisen, riskien hallinnan ja asiakirjojen säilyttämisen tarkastaminen ovat esimerkkejä hallinnon tarkastukseen liittyvistä tilintarkastajan tehtävistä. Näissä tehtävissä tilintarkastajan voidaan katsoa toimivan myös tarkoituksenmukaisuuden tarkastajana tarkastuslautakunnan ohella. (Harjula & Prättälä 2007, 558-559.) Monimutkaistuvat konsernirakenteet ja toiminnan riskisyyden lisääntyminen lisäävät tilintarkastajan työn vaativuutta. Näissä tarkastustehtävissä havaitut puutteet, virheet ja väärinkäytökset vaativat nopeaa reagointia ja vastatoimenpiteitä. Tilintarkastaja on usein avainasemassa ongelmakohtien osoittajana ja vastatoimenpiteisiin johtavan päätöksenteon käynnistäjänä. Tilintarkastaja toimii kuntalain perusteella läheisessä yhteistyössä tarkastuslautakunnan kanssa. Havaitessaan tarkastustoimintansa yhteydessä epäkohtia tilintarkastaja ilmoittaa niistä ensisijaisesti tarkastuslautakunnalle. Tilintarkastaja arvio aina tapauskohtaisesti, onko asiasta tarpeen ilmoittaa välittömästi myös kunnanhallitukselle. Tarkastuslautakunta ja kunnanhallitus arvioivat yhdessä, mihin toimenpiteisiin asiassa tulisi ryhtyä. Kyseessä on tässä tapauksessa päätöksentekotilanne, jonka tilintarkastaja voi käynnistää harkintansa jälkeen ja, jossa on osallisena myös toinen ulkoisen tarkastuksen suorittaja. (Harjula & Prättälä 2007, 561.) Tilintarkastajan ammattitaitoa tarvitaan jatkotoimenpiteissäkin päätöksenteon tukena. Viranhaltijoiden tilivelvollisuus ei ole aina kunnassa selkeästi määritelty. Kun tilintarkastaja harkitsee vastuuvapauden epäämisen esittämistä, hän saattaa joutua samalla päättämään, ketkä ovat tilivelvollisia. Vastuuvapauden epäämisesitys perustuu usein tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa tilivelvolliselle antamaan muistutukseen. (Harjula & Prättälä 2007, 566.) Muistutuksen antaminen ja vastuuvapauden epäämisen esittäminen ovat päätöksiä, jotka johtavat uusiin päätöksiin. Tarkastuslautakunnan tehtävänä on hankkia muistutuksiin liittyvät selvitykset ja lausunnot sekä tehdä oma päätösehdotuksensa valtuustolle, joka lopulta päättää vastuuvapauden myöntämisestä tai epäämisestä. Tilinpäätökseen valmistelu kokonaisuutena valtuuston käsittelyä varten on tarkastuslautakunnan tehtävä. Tarkastuslautakunta ottaa kantaa siihen, voidaanko tilinpäätös hyväksyä. Samassa kokouksessa, mutta eri asialistan kohdassa, käsitellään tarkastuslautakunnan esittelystä myös lautakunnan arviointikertomus. (Harjula & Prättälä 2007, 566-568). Lautakunnan valmistelusta riippuu suuressa määrin se, millaisia päätöksiä tulevaisuutta varten arviointikertomuksen pohjalta tehdään.

Tutkimuksen empiirisen osan muodostavat neljästä satakuntalaisesta kunnasta hankitut tilintarkastuskertomukset, arviointikertomukset, tilinpäätökset, toimintakertomukset ja

valtuustojen tilinpäätöskokousten pöytäkirja-aineistot. Tutkimuskunniksi on valittu Kankaanpää, Karvia, Lavia ja Eurajoki. Tutkittava aineisto ajoittuu kahdelle täydelle (v. 2001 – 2004, 2005 – 2008) ja yhdelle vajaalle valtuustokaudelle (v. 2009 – 2011).

Tutkimuksessa pyritään löytämään hankitusta tutkimusaineistosta vastauksia tutkimuskysymyksiin. Tarkoituksena on selvittää ensinnäkin siirtyvätkö ne asiat, joihin tarkastuslautakunta on kiinnittänyt huomiota kunnallisen päätöksenteon perusteiksi. Tarkastuslautakuntien pöytäkirja-aineistosta etsitään ne asiat, joihin tarkastuslautakunta on kiinnittänyt erityistä huomiota tai, joita se on erityisesti korostanut. Tarkastuslautakunnan huomion kiinnittämisen lähtökohtana pidetään sen jossakin asiassa suorittamaa arviointia suhteessa kunnanvaltuuston asettamiin toiminnallisiin ja taloudellisiin tavoitteisiin. Olettamuksena on, että tarkastuslautakunta kiinnittää huomiota erityisesti niihin asioihin, jotka eivät täytä tai eivät todennäköisesti tule täyttämään valtuuston asettamia tavoitteita tai ovat ristiriidassa niiden kanssa. Kun negatiivinen poikkeama valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumisessa todetaan, tarkastuslautakunta raportoi siitä tilanteesta riippuen joko arviointikertomuksessa tai/ja erillisellä raportilla. Tässä tutkimuksessa pyritään toteamaan, ovatko ne asiat, joihin tarkastuslautakunta on kiinnittänyt huomiota tulleet otetuksi huomioon seuraavan tai seuraavien vuosien tavoitteenasettelussa. Tarkastushavaintojen huomioon ottamista selvitetään erityisesti kuntien tilipäätösten talousarvioiden toteutumavertailuista, joissa todetaan, mikä oli asetettu tavoite ja sen saavuttamisen aste. Lisäksi selvitetään, ovatko tarkastuslautakuntien arviointikertomukset synnyttäneet kunnanvaltuustojen niin sanotuissa tilinpäätöskokouksissa keskustelua ja ovatko ne johtaneet valtuuston kannanottoon ja mahdolliseen tehtävänantoon kunnanhallitukselle. Vastaavalla tavalla selvitetään, ovatko tilintarkastajan tarkastusasiakirjoissaan esittämät puutteet ja korjauskehotukset vaikuttaneet päätöksentekoon siten, että ne on otettu huomioon talousarviossa tai onko virheellistä toimintaa tai toimintatapoja muutettu muuten havaittavalla tavalla.

Kyseessä on laadullinen tutkimus, jossa tutkimusmenetelmänä käytetään sisällönanalyysiä. Sisällönanalyysi on perusmenetelmä, jota voidaan käyttää kaikessa laadullisessa tutkimuksessa. Sisällönanalyysi toimii väljänä teoreettisena viitekehystenä analysoitavissa kirjoitettuja, kuultuja tai nähtyjä asiasisältöjä. (Tuomi & Sarajarvi 2009, 91.) Sisällön analyysi voidaan jakaa kolmeen haaraan, joita ovat aineistolähtöinen, teorialähtöinen ja teoriaohjaava analyysi. Tämä tutkimus edustaa lähinnä teoriaohjaavaa analyysiä. Tällä analyysimenetelmällä voidaan poistaa niitä ongelmia, joita esiintyy aineisto-

analyysissä. Teoriaohjaavassa analyysissä on mukana teoreettisia kytkentöjä, mutta ne eivät suoraan perustu teoriaan. Teoriaohjaavassa analyysissä analyysiyksiköt valitaan aineistosta, mutta aikaisempi tieto auttaa analyysiä. Analyysissä on tunnistettavissa aikaisemman tiedon vaikutus. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 96-97.) Kyseessä olevassa tutkimuksessa aikaisemmalla tiedolla on ollut muun muassa merkitystä aineiston valinnassa. Aikaisemman tiedon merkitys ei ole kuitenkaan teoriaa testaava, vaan uutta ajattelua synnyttävää. Teoriaohjaavassa analyysissä tutkimusaineisto voidaan kerätä suhteellisen vapaasti. Tutkimuksen alussa voidaan hyödyntää myös aineistanalyysiä ja siirtyä sopivassa vaiheessa teoriaohjaavaan analyysiin. Teoriaohjaavassa analyysissä päättely on useimmiten abduktiivista, jolloin ajatteluprosessissa vaihtelevat puhdas aineistolähtöisyys ja valmiit mallit (Tuomi & Sarajärvi 2009, 97.) Abduktiivinen päättelyhän on parhaaseen saatavilla olevaan selitykseen pyrkivää. Tutkielman tulos syntyy eri aineistoista saatavaa tietoa yhdistämällä ja tekemällä sen avulla johtopäätöksiä.

1.3.2 Keskeiset käsitteet

Arviointi on systemaattiseen tiedonkeruuseen ja analyysiin perustuvaa toiminnan arvon määrittelyä (Vuorela 1997, 11). Arviointi on käsitteenä niin laaja ja monitulkintainen, ettei sitä voida yksiselitteisesti määritellä. Laihasen (2009a, 30) mukaan arviointi on päätöksenteon palautemekanismi, joka analysoi tehtyjen päätösten ja päätöksenteon toimeenpanoa ja tuloksia, seurauksia ja vaikutuksia sekä luo näin pohjaa uusille päätöksille ja auttaa hahmottamaan päätöksentekoympäristöä entistä paremmin. Arviointi voi olla formatiivista tai summatiivista (Schriener 1991), jolloin formatiivisella arvioinnilla ymmärretään prosessinaikaista ja sen parantamiseen tähtäävää arviointia, kun taas summatiivinen arviointi on prosessin tulosten ja vaikutusten arviointia jälkikäteen.

Arviointikertomus on tarkastuslautakunnan käsitys siitä, kuinka kunnanhallitus ja kunnan viranhaltijat sekä kunnan tytäryhteisöt ovat onnistuneet valtuuston tahdon toteuttamisessa. Arvioinnin sisällöstä ja muodosta ei ole säädetty kuntalaissa. (Harjula & Prättälä 2007, 548.) Arvioinnissa tarkastuslautakunta ottaa kantaa kunnanhallituksen antaman toimintakertomuksen luotettavuuteen. Kertomuksen tulee perustua asiantuntevaan ja pätevään arviointisuunnitelmaan ja arviointityöhön. Arviointisuunnitelmassa määritetään, mitä arvioidaan ja mistä raportoidaan. Kertomuksen tulee olla johdonmukainen, selkeä ja luettava, jotta sillä olisi vaikutusta päätöksenteossa ja seurannassa. (Ainasvuori ym. 2011, 71-72.)

JHTT-tilintarkastajalla tarkoitetaan henkilöä, jonka valtiovarainministeriön yhteydessä toimiva julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta (JHTT-lautakunta) on hakemuksesta hyväksynyt tilintarkastajaksi ja, joka täyttää tilintarkastajan yleisen kelpoisuuden ja on suorittanut julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnon (L 467/1999, 2 §; 7 §).

KHT-tilintarkastajalla tarkoitetaan Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan hyväksymää tilintarkastajaa ja KHT-yhteisöllä mainitun lautakunnan hyväksymää tilintarkastusyhteisöä ja *HTM-tilintarkastajalla* kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan hyväksymää tilintarkastajaa ja HTM-yhteisöllä mainitun valiokunnan hyväksymää tilintarkastusyhteisöä (L 459/2007, 2 §).

Kunnan ulkoinen valvonta on kunnan toimivasta johdosta ja muusta organisaatiosta riippumatonta valvontaa, jonka tärkein osa on hallinnon ja talouden tarkastus eli tilintarkastus. Ulkoista valvontaa toteuttavat myös kunnan asukkaat, eri sidosryhmät ja valtio. Tilintarkastuksen tehtävänä on järjestelmällisen, asiantuntevan ja riippumattoman ulkoisen valvonnan toteuttaminen. (Harjula & Prättälä 2007, 541.) Kuntaorganisaation ulkoisen valvonnan toteuttavat tilintarkastaja ja tarkastuslautakunta (Ainasvuori ym. 15).

Odotuskuilu on Martikaisen ym. (2002, 20) mukaan asiakkaiden, päämiesten ja yleisön odotusten sekä tarkastustoiminnalla tuotettavissa olevan varmuuden väliin jäävä ero. Tämä tarkoittaa sitä, että tilintarkastus ei pysty täyttämään kaikkia siihen asetettuja odotuksia tai toisaalta sitä, että odotukset ovat olleet epärealistisia (Vakkuri ym. 2011, 68).

Taloudellisuus (economy) on kustannusten ja suoritteiden välinen suhde (taloudellisuus = kustannukset (hinta x määrä)/suoritteet), jolla ilmaistaan, miten paljon rahamääräisiä voimavaroja on käytetty tuotoksen tai suoritteen aikaansaamiseksi (Ainasvuori ym. 2011, 36). Suhdeluku kuvaa yksikkökustannuksia.

Taloudellisuus ja tuottavuus yhdessä ilmaisevat tuloksellisuuden taloudellista ulottuvuutta ja niitä arvioimalla voidaan selvittää, tehdäänkö asiat annetuilla rajallisilla voimavaroilla oikein. (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 24.)

Tarkastuslautakunta on kunnanvaltuuston toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestämistä varten asettama toimielin. Lautakunnan puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan tulee olla valtuutettuja. (L 365/1995, 71 §.)

Tilinpäätös (Financial statements) on kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaan jäsennetysti esitetty, mennyttä aikaa koskeva taloudellinen informaatio, liitetiedostot mukaan lukien. Tilinpäätös on tarkoitettu välittämään tietoa yhteisön taloudellisista voimavaroista ja velvoitteista tietyssä ajankohtana tai niiden muutoksista tietyn ajanjakson kuluessa jonkin tilinpäätösnormiston mukaisesti (KHT-yhdistys 2010, 173.)

Kuntalain mukaan kunnanhallituksen on laadittava tilikaudelta *tilinpäätös* tilikautta (kalenterivuosi) seuraavan vuoden maaliskuun loppuun mennessä ja annettava se tilintarkastajien tarkastettavaksi sekä tilintarkastuksen jälkeen saatettava se valtuuston käsiteltäväksi kesäkuun loppuun mennessä. Tilinpäätökseen kuuluvat tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitteenä olevat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus. Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kunnan toiminnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta ja rahoituksesta. Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa. Tilinpäätöksen allekirjoittavat kunnanhallituksen jäsenet sekä kunnanjohtaja tai pormestari. (L 365/1995, 68 §.)

Tilintarkastus on järjestelmällinen tapahtumasarja, jonka tarkoituksena on tilintarkastajasta riippumattomalla (objektiivisella) tavalla kerätä näyttöä taloudenhoidon toimia ja tapahtumia koskevien tietojen totuudellisuudesta ja arvottaa sitä sekä selvittää, miten nämä tiedot vastaavat niiden esittämiseksi asetettuja tavoitteita sekä viestiä tuloksista niistä kiinnostuneille (Riistama 1999, 20; alkuperäinen lähde American Accounting Association Committee on Basic Accounting Concepts, AAA, s. 2)

Tilintarkastuskertomus on kansainvälisten tilintarkastusstandardien ISA 700 standardin mukainen kirjallinen kertomus. (KHT-yhdistys 2010, 837- 852). Kuntalain mukaan tilintarkastajien on annettava valtuustolle kultakin tilikaudelta *tilintarkastuskertomus*, jossa esitetään tarkastuksen tulokset. Kertomuksessa on myös esitettävä, onko tilinpäätös hyväksyttävä ja voidaanko toimielimen jäsenelle ja asianomaisen toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle (tilivelvolliselle) myöntää vastuuvapaus. (L 365/1885, 75 §.)

Tilintarkastuslausunto voi olla vakiomuotoinen tai mukautettu. *Vakiomuotoinen* lausunto (Unmodified opinion) on lausunto, jonka tilintarkastaja antaa, kun hän toteaa, että tilinpäätös on kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti (KHT-yhdistys 2010, 177). *Mukautettu* lausunto (Modified opinion) on varauksen sisältävä lausunto, kielteinen lausunto tai lausunnon antamatta jättäminen (KHT-yhdistys 2010, 165).

Tilivelvollisuus (accountability) on käsite, jonka teoreettinen lähtökohta on päämies-agenttisuhteen syntymisessä. Vaihtosuhteessa päämies on antanut agentin tehtäväksi suorittaa puolestaan transaktioita, jolloin agentille on syntynyt tekemisistään tilintekovelvollisuus päämiestään kohtaan (Martikainen ym. 2002, 15; Myllymäki & Vakkuri 2001, 17). Riistaman (1999, 27) mukaan ”julkisen vallan piirissä tilintekovelvollisuus on osittain välillistä: Virkamiehet ovat tilintekovelvollisia vaaleissa valituille edustajille (eduskunnalle ja kunnanvaltuustolle). Viimeksi mainitut ovat vuorostaan tilintekovelvollisia valitsijoilleen, mutta samalla vastuussa siitä, että virkamiesten tilintekovelvollisuus toteutuu.” Kuntalain 75§:n 1 mom:ssa tilivelvollisiksi määritellään toimielinten jäsenet ja toimielinten johtavat viranhaltijat. Valtuutetut eivät ole lain tarkoittamassa mielessä tilivelvollisia, mutta kunnanhallituksen, lautakuntien, johtokuntien sekä niiden jaojien ja toimikuntien jäsenet ovat. (Harjula & Prättälä 2007, 564-566.)

Tuloksellisuus on arviointiin liittyvä yläkäsite, jonka mukaan toiminta on tuloksellista, kun rajallisilla resursseilla pystytään tuottamaan tai järjestämään hyviä palveluita. Tuloksellisuuden osatekijöinä pidetään tavallisesti tuottavuutta, taloudellisuutta ja vaikuttavuutta. (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 24.)

Lumijärven (1999, 11) mukaan tuloksellisuuden arvioinnin ja kehittämisen lähtökohta on kunnan strateginen suunnittelu. KT Kuntatyönantajien julkaisemassa tuloksellisen toiminnan kehittämistä koskevassa suosituksessa (2008, 4) tuloksellisuudella tarkoitetaan kunnallisen toiminnan päämäärien saavuttamista (yhteiskunnallinen vaikuttavuus) ja perustehtävää (asiakas- ja kuntalaisvaikutukset), jotka on toteutettava taloudellisesti ja laadukkaasti osaavalla tavalla, hyvinvoivalla, motivoituneella ja sitoutuneella henkilöstöllä. Tuloksellisuus on siis kunnan kykyä onnistua palvelujen järjestämisessä taloudellisesti vaikuttavuuden, palvelun laadun, toimintaprosessien sujuvuuden sekä henkilöstön aikaansaannoskyvyn suhteen (KT kuntatyönantajat 2008, liite 1).

Tuottavuudella (efficiency) ilmaistaan tuotosten tai suoritteiden määrän ja niiden tuottamiseksi käytettyjen panosten (rajallisten resurssien) välinen suhde (tuottavuus = suoritteet/tuotannontekijät). Tuottavuuden tarkastelu edellyttää aina vertailua toisiin yksiköihin tai tuottavuuden ajallisen kehittymisen seurantaan. (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 24.)

Suhdeluku ei sellaisenaan kerro, onko tuottavuus hyvää vai huonoa. Tuottavuutta parannetaan joko lisäämällä suoritteiden määrää tietyllä tuotannontekijöiden määrällä tai vähentämällä joidenkin suoritteiden tuottamiseen käytettyjen tuotannontekijöiden määrää. Tuottavuuden laskemiseen voidaan käyttää fyysisiä mittayksiköitä, esimerkiksi tunteja tai kappaleita. (Ainasvuori ym. 2011, 36.)

Vaikuttavuutta (effectiveness) osoittaa palvelutuotannon kyky tyydyttää kuntalaisten tarpeet (vaikuttavuus = tyydytetyt tarpeet/todetut tarpeet). Vaikuttavuutta on myös kunnan itselleen asettamien tavoitteiden saavuttamisen aste. Valtuuston tavoiteasettelun lähtökohtana on kuntalaisten näkökulmasta se, miten palvelut tyydyttävät heidän tarpeensa. (Ainasvuori ym. 2011, 37.) Vaikuttavuudella kuvataan sitä, tuotetaanko oikeita asioita ja saavutetaanko tuotetuilla palveluilla tavoitellut vaikutukset. Vaikuttavuuden arviointiin liittyy voimakkaita subjektiivisia, muun muassa laatuun liittyviä tekijöitä. (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 24.)

Vaikuttavuudella tarkoitetaan palveluprosessien tai kokonaisten palvelujärjestelmien kykyä saada aikaan haluttuja vaikutuksia. Vaikutusta voidaan normaalisti arvioida vasta palvelutilanteiden jälkeen. Yleensä vaikutus ilmenee jonkinlaisena muutoksena asiakkaiden tilanteessa. Perusmuodossaan vaikuttavuuden arviointi tarkoittaa tämän muutoksen tunnistamista. (Lumijärvi 1999, 15.) Vaikuttavuudessa otetaan huomioon se, kuinka toiminnan tavoitteet saavutetaan. Tavoitteen perustana on palvelutarpeeseen vastaaminen. Vaikutuksilla tarkoitetaan asiakkaan tilassa tapahtuvia muutoksia. (KT Kuntatyönantajat, liite 1.)

Vastuuvapaudesta päättäminen liittyy yleensä yhteisön edellisen tilikauden tilinpäätöksen käsittelyyn. Kuntalain mukaan tilintarkastajien on annettava valtuustolle kultakin tilikaudelta kertomus, jossa esitetään tarkastuksen tulokset. Kertomuksessa on myös esitettävä, onko tilinpäätös hyväksyttävä ja voidaanko toimielimen jäsenelle ja asianomaisen toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle (tilivelvolliselle) myöntää vastuuvapaus. Hyväksyessään tilinpäätöksen valtuusto päättää vastuuvapaudesta tilivelvol-

lisille. Vastuuvapauden myöntämisen jälkeen siviilioikeudellisten vahingonkorvausvaatimusten esittäminen ei ole enää mahdollista. Rikokseen perustuvia vaatimuksia voidaan kuitenkin esittää virkarikosoikeudenkäynnissä. (L 365/1995, 75 §; Harjula & Prättälä 2007, 570-571.)

1.4 Tutkimuksen taustaoletukset

Lähtökohtaoletamus on se, että ulkoisella tarkastustoiminnalla on vaikutuksia kunnan päätöksentekoon. Tämän perusteella tutkimustyön tavoitteena on selvittää sitä mekaniismia, jolla ulkoista tarkastustoimintaa suorittavien tilintarkastajan tai tarkastuslautakunnan tarkastushavainnot voivat välittyvät päätöksentekoon. Aluksi pitää määritellä, mitä päätöksenteolla tässä yhteydessä tarkoitetaan. Päätöksiä tehdään eri tasoilla. Kunnan viranhaltijaorganisaatiossa tehdään organisaation käytännön toimintaa ohjaavia päätöksiä. Toisaalta viranhaltijat tekevät heille delegoitujen valta- ja ratkaisuoikeuksien perusteella myös viranhaltijapäätöksiä, joiden vaikutukset kohdistuvat kuntaorganisaation ohella kuntalaisiin. Kunnalliset luottamuselimet tekevät pääosin päätöksiä, jotka suoraan tai välillisesti kohdistuvat. Päätöksenteon keskeinen tarkoitus on luoda edellytykset kuntalaisten tarpeita tyydyttävien palveluiden tuottamiselle tai järjestämiselle. Tarpeiden tyydyttäminen ei ole staattinen tila, vaan tarpeet muuttuvat ajan kuluessa ja yhteiskunnan kehittyessä. Päätöksenteon pitää pystyä vastaamaan muutos- ja kehittämisvaatimuksiin tai -tarpeisiin. Päätöksenteko on siis vain keino tai väline lopullisen tarkoituksen saavuttamiselle. Edellä esitetyssä käsitetarkastelussa on todettu, että kyky tyydyttää kuntalaisten tarpeita on vaikuttavuutta. Toisaalta edellä on myös todettu, että vaikuttavuutta on valtuuston asettamien tavoitteiden saavuttaminen. Tässäkin lopullisena tarkoituksena on tyydyttää kuntalaisten tarpeita. Ideaalitulanteessa valtuustolla on kyky ja taito tulkita oikein kuntalaisten tarpeita ja asettaa tämän perusteella kuntaorganisaatiolle tavoitteet, jotka edistävät lopulliseen päämäärään pääsemistä. Valtuuston asettamat tavoitteet ovat keino saada aikaan toimintaa, joka vastaa kuntalaisten tarpeita. Tämän tutkimuksen näkökulmasta tarkasteltuna vaikuttaminen päätöksentekoon edistää kuntalaisten tarpeiden tyydyttämistä. Ulkoisella tarkastustoiminnalla on siten välillinen vaikutus kuntalaisten tarpeiden tyydyttämiseen ja hyvinvointiin. Ulkoiseen tarkastukseen liittyvät muun muassa käsitteet riippumattomuus, puolueettomuus, tasapuolisuus, oikeudenmukaisuus ja laillisuus. Tarkastustoiminnalla pyritään ohjaamaan kuntaorganisaation toi-

mintaa siten, että organisaatio tuottaa tai järjestää palveluita kaikille kuntalaisille samoin perustein ja voimassa olevia säädöksiä noudattaen riippumatta heidän sosiaalisesta tai yhteiskunnallisesta asemastaan. Tarkastustoimintaan liittyy myös tarkoituksenmukaisuusarviointi, jossa ensisijaisena tarkoituksena on saada käytettyä rajalliset resurssit parhaiten kuntalaisia tyydyttävällä tavalla. Kaikkia kuntalaisten tarpeita ei täysin pystytä täyttämään, sillä resurssit ovat aina niukat tarpeisiin verrattuna. Kuten edellä on todettu, tutkimuksen lähtöolettamuksena on, että ulkoisella tarkastuksella on vaikutusta päätöksentekoon. Toteamusta voidaan tehostaa väittämällä, että sillä pitää olla vaikutusta päätöksentekoon. Jo pelkällä olemassa olollaan tarkastustoiminta ohjaa päätöksentekijöitä noudattamaan lainsäädäntöä ja muita toimintaa ohjaavia normeja. Inhimillisessä toiminnassa pelkkä tarkastusjärjestelmän olemassaolo ei vielä riitä siihen, että kaikki toiminta tapahtuisi voimassa olevien ohjeiden ja määräysten mukaisesti, vaan tarvitaan aktiivista tarkastustyötä osoittamaan toiminnassa esiintyvät puutteet ja virheet ja joskus jopa väärinkäytökset ja epätarkoituksenmukaisuudet. Tarkoituksena on auttaa ja tukea säädösten asettamien reunaehtojen puitteissa päätöksentekijöitä ensinnäkin asettamaan organisaatiolle saavutettavissa ja mitattavissa olevia sekä toimintaa kehittäviä toiminnallisia ja taloudellisia tavoitteita. Toiseksi ulkoisen tarkastustoiminnan tarkoituksena on tarkastaa ja arvioida toteutettua toimintaa ja sen tuloksia sekä osoittaa tarkastuksen tuloksena ne toiminnan osa-alueet, joissa on kehitettävää. Tarkastustoiminnalla pyritään saamaan kuntaorganisaatio tekemään kuntalaisten kannalta parhaita mahdollisia päätöksiä eli saamaan aikaa vaikutuksia toiminnassa. Kuntalain mukaan valtuusto edustaa kuntalaisia ja vastaa siitä, että kunnan hallinnossa ja päätöksenteossa toimitaan kuntalaisten parhaaksi. Tässä tutkimuksessa ei ole mahdollista selvittää ulkoisen tarkastustoiminnan vaikutuksia kuntalaisiin. On vain oletettava, että vaikuttamalla siihen, että kuntaorganisaatio toimii säädösten ja valtuuston päätösten mukaisesti sekä saavuttaa valtuuston asettamat tavoitteet, tarkastustoiminnalla on myös myönteisiä vaikutuksia kuntalaisiin.

Toiminnan tuloksellisuutta on ryhdytty tarkastamaan varsinaisesti vasta kuntalain tultua voimaan ja ainakin ensimmäinen valtuustokausi 1997 – 2000 oli suuressa osassa kuntia vielä uusimuotoisen arviointitoiminnan harjoittelua, joten todellista tuloksellisuuden arvioinnin historiaa on takana vasta runsas vuosikymmen, mikä on kunnallispoliittisessa elämässä vielä suhteellisen lyhyt aikajakso. Kunnallispolitiikka on pitkälle henkilösidonnaista ja vaikutusvaltaisten kunnallispoliitikkojen vaihtuvuus on vähäistä, jolloin myös vakiintuneet käytännöt uusiutuvat hitaasti huolimatta säädösmuutoksista. Tämä-

kin on saattanut aiheuttaa liiallisia odotuksia tarkastuslautakuntaa kohtaan ja synnyttää odotuskuilun.

Tarkastusinstituutioina tilintarkastus ja tarkastuslautakunta ovat riippumattomia. Tilintarkastajan velvollisuus on noudattaa lainsäädännön ja viranomais määräysten lisäksi ammattikuntansa antamia, tarkastusta ohjaavia määräyksiä ja eettisiä ohjeita. Tilintarkastus on siten hyvin normeihin sidottua aina tilintarkastuskertomusta ja siihen sisältyvää lausuntoa myöten. Tilintarkastajan antamat huomaukset koskevat siksi usein kirjanpitolain ja muiden taloushallintoa koskevien säädösten tai velvoittavien päätösten rikkomista. Kunnan tilintarkastukseen liittyvä hallinnon tarkastus on laaja kokonaisuus. Tilintarkastajan suorittamaan laillisuustarkastukseen kuuluu osana velvollisuus tarkastaa, että päätöksenteossa noudatetaan valtuuston tahtoa. Tilintarkastaja voi tietyissä tapauksissa suorittaa myös tarkoituksenmukaisuusarviointia. Tarkastuslautakuntaa velvoittavat lainsäädökset ovat kuntalaissa. Tarkastuslautakunnan taito arvioinnin käytännön toteuttamiseen perustuu suurelta osin sen jäsenten henkilökohtaiseen koulutukseen ja kokeemukseen. Tästä syystä tarkastuslautakuntien valmiudet ovat erilaiset ja usein henkilösidonnaiset. Valmiuksia voidaan kuitenkin lisätä kunnan järjestämällä koulutuksella.

1.5 Tutkimuksen rakenne

Johdantoluvussa on esitetty tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset, tutkimusmenetelmä sekä tutkimukseen liittyvät keskeiset käsitteet ja muut taustatiedot. Alaluvussa 1.3.1 on kuvaus tutkimusmenetelmistä. Tieteellisen analyysimenetelmän esittelyn ohella alaluvussa painotetaan ulkoista tarkastusta koskevan tutkimuskirjallisuuden läheistä suhdetta tutkimuksen empiiriseen osaan tarkasteltaessa ulkoisen tarkastuksen vaikutusmahdollisuuksia kunnan päätöksentekoon. Tarkastelun kohteena ollut kirjallisuus tukeutuu voimakkaasti voimassa oleviin säädöksiin ja vakiintuneisiin käytäntöihin. Analysoitaessa viitteinä käytettyä kirjallisuutta päätöksentekoon vaikuttamisen näkökulmasta, voidaan päätyä johtopäätökseen, että ulkoisen tarkastuksen perusteena oleva lainsäädäntö luo tarkastuksen suorittajille perusteet ja mahdollisuuden vaikuttaa päätöksentekoon ja -tekijöihin. Eräissä tapauksissa tarkastuselimiltä jopa edellytetään vaikuttamista päätöksentekoon. Puuttumatta jättäminen saattaisi johtaa jopa säädösten vastaiseen toimintaan. Luvussa 2 on esitetty tutkimuksen teoreettinen viitekehys. Kahdessa ensimmäisessä alaluvussa käsitellään agenttiteoriaa yleisesti ja toisaalta kuntaympäristöön sovellettuna. Alaluvussa 2.3 käsitellään arvioinnin teoriaa yleisesti ja toisaalta tarkastuslautakunnan

toimintaan sovellettuna. Alaluku 2.4 sisältää tilintarkastuksen teoriataustaa ja tilintarkastajan arviointitehtävää. Luku 3 käsittää tutkielman aihealueen aikaisempaa tutkimusta. Luvun pääsisältö muodostuu tutkimuksen tekijän pro gradu -seminaarityönä laatiman aikaisempaa tutkimusta käsitelleen harjoitusaineen päätelmistä. Alaluvussa 3.1 on ajantasaistettu luettelo väitöskirjatasoisesta tilintarkastusalan tutkimuksesta. Alaluku 3.2 sisältää kuvauksen kunnallisen tilintarkastuksen kehityksestä ja alaluku 3.3 käsittelee muuta aikaisempaa aihealueen tutkimuskirjallisuutta aiemmin tehdyn harjoitusaineen pohjalta lisättyinä päätelmillä Jarmo Vakkurin (2011) artikkelista ”*Laadunvarmennuksen ongelma julkishallinnon tilintarkastuksessa*”. Luku 4 koskee kunnan ulkoisen tarkastuksen tehtäviä, jotka perustuvat suurelta osin kuntalakiin ja muihin säädöksiin. Tehtävät luovat perustan tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan käytännön toiminnalle. Tehtäviin ja viitteenä käytettyihin lähteisiin perustuvat ulkoisten tarkastajien mahdollisuudet ja oikeus vaikuttaa kunnassa tapahtuvaan päätöksentekoon. Luvussa 4 esitetyt ulkoisen tarkastuksen tehtävät ovat perusteina luvun 5 empiirisen osan aineiston käsittelylle ja kytkeytyvät empiirisen aineiston tutkimustuloksista tehtäviin päätelmiin. Luku 5 ”Aineisto ja sen käsittely” sisältää kuvauksen empiirisestä aineistosta sekä sen hankinnasta ja kokoamisesta tutkimusta varten. Alaluku 5.3 on otsikoitu ”Ulkoisen tarkastuksen vaikutus päätöksentekoon aiemman tutkimuksen valossa”. Alaluvussa on esitelty muun muassa kuntalain voimassaolon ensimmäisten vuosien kokemuksiin perustuvien tutkimusten tuloksista johdettuja johtopäätöksiä. Kaksi viimeistä alalukua koskevat empiirisen aineiston käsittelyä, empiirisen tutkimuksen tulokset ja päätelmiä tutkimuksen tästä osasta. Luku 6 sisältää pohdinnan, jolla pyritään nivomaan yhteen teoreettisesta kirjallisuudesta johdettavat näkökulmat, aikaisempaan tutkimukseen perustuvat johtopäätökset sekä tämän tutkimuksen päätelmät ulkoisen tarkastuksen vaikutusmahdollisuuksista kunnan päätöksen tekoon.

TUTKIMUKSEN TEOREETTINEN TAUSTA

2.1 Agenttiteoria

Agenttiteoria on tilintarkastuksen yhteydessä yleisesti käytetty taustateoria. Teorian katsotaan syntyneen alun perin taloustieteessä, jossa sen alkuperäisiä tutkimuskohteita olivat tiedon epätäydellisyyteen ja riskin jakamiseen liittyvät yleiset kysymykset. Teorian

kehittymiseen ovat vaikuttaneet myös tutkimukset, joissa on kiinnitetty huomiota omistusoikeuteen tai keskitytty seikkoihin, jotka koskevat yhteistoimintaan liittyviä sopimuksia, vastuun pakoilua ja valvontaa (Kivistö 2007, 8). Kivistön (2007, 9) mukaan agenttiteoreettinen tutkimus on kehittynyt pääosin kahta linjaa, joista toinen on niin sanottu positivistinen agenttiteoria (”positive theory of agency” tai ”positivist stream”) ja päämies – agentti-linja. Molempien tutkimuksellisten linjojen lähtökohtana ovat päämiehen ja agentin välinen sopimus ja jotkin agenttiteorian yleisistä olettamuksista. Molemmilla tutkimusperinteillä keskitytään toisaalta sopimusongelmaan kahden oman etunsa maksimoimaan pyrkivän osapuolen välillä ja toisaalta käytetään samaa agenttikustannusten minimoinnin tautologiaa. Ihmisten, organisaatioiden ja tiedon katsotaan olevan yhteisiä molemmille tutkimusperinteille. Monissa yleisissä olettamuksissa ja kiinnostuksen kohteissa on kuitenkin eroavaisuuksia suuntausten välillä. Päämies – agentti-oppisuunta käsittelee päämiehen ja agentin välisen suhteen yleistä teoriaa, jota voidaan soveltaa maanomistaja – vuokralainen, työnantaja – työläinen ja muissa vastaavissa agenttisuhteissa (Kivistö 2007, 9). Suuntaukselle on tärkeintä määritellä, missä muodossa osapuolten välinen sopimus on optimaalisin. Positivistien agenttiteoria ei ole niinkään matemaattista, vaan enemmän käytäntöön suuntautunutta. Tähän suuntaukseen kuuluva tutkimus keskittyy toisaalta enemmän tunnistamaan tilanteita, joissa päämies ja agentti joutuvat todennäköisimmin tavoiteristiriitaan ja toisaalta kuvaamaan hallintamekanismeja, joilla voidaan ehkäistä agenttien oman edun tavoitteluun liittyvää toimintaa. Positivistisen agenttiteorian tutkijat ovat keskittyneet lähinnä organisaatioiden sisäisiin päämies – agentti-suhteisiin, erityisesti osakkeenomistajien ja toimivan johdon välisiin suhteisiin.

Päämies – agentti-tutkimusperinne on edennyt pidemmälle organisaatioiden ja toimivan johdon välisten suhteiden tutkimuksessa, jossa on kehitetty teoreettisia ja empiirisiä keinoja motivoida agenttia sitoutumaan haluttuun toimintaan ja siten vähentämään todennäköisyyttä vastuun välttelemisestä. Organisaatioiden kontrollointiin on kehitetty 1970-luvulta lähtien luokittelua toimintaperusteisten ja tulospäätteisten sopimusten välille. Positivistinen agenttiteoria on liittynyt laajemmin organisaatioiden taloustieteeseen, jonka piirissä on ideoitu taloustieteen transaktiokustannus- ja omistusoikeuskäsitteet. Agenttiteorian rooli organisaatioiden taloustieteessä on ollut kaksitahoinen (Kivistö 2007, 10). Yhtäältä sillä on joitakin yhteisiä olettamuksia muiden teorioiden kanssa, kuten esimerkiksi transaktioteoriaan perustuva oletus rajoitetusta rationaalisuudesta.

desta. Toisaalta se on tuonut organisaatioiden taloustieteeseen muun muassa käsitteet agenttisuhte ja agenttiongelma. Uutta käsitystä ja ymmärrystä on saatu erityisesti organisaatioiden sisäisiin agenttisuhteisiin tarkastelemalla organisaatiota yksilöiden välisten sopimusten verkkona sekä kehittämällä agenttikustannusten käsite (Jensen & Meckling 1976, 6-7.)

Agenttisuhdetta pidetään yhtenä vanhimmistä ja yleisimmistä sosiaalisen vuorovaikutuksen ilmenemistavoista ja sen katsotaan kuuluvan luonnolliseksi osaksi taloudellista elämää. Yleisimmin agenttisuhteessa on kysymys siitä, että yksi osapuoli (päämies) on riippuvainen toisen osapuolen (agentin) toiminnasta. Perimmäinen syy agenttisuhteen solmimiseen on tavallisesti päämiehen tarve saada jokin tehtävä suoritetuksi. Päämies ostaa palveluja agentilta, koska agentilla on tehtävän suorittamisessa tarvittava taito ja kyky. Päämieheltä itseltään saattavat puuttua tarvittavat tiedolliset ja taidolliset resurssit tai hän ei ole yhtä tehokas suorittamaan tehtävää kuin agentti.

Agenttisuhteet ovat yleisiä ilmiöitä ja tavanomaisin on keskinäiseen vuorovaikutukseen perustuva suhde, mutta suhde voi myös perustua paktoon, kuten muinoin isännän ja orjan välillä. Suhde voi olla yksityisten henkilöiden välinen tai ilmetä markkinaympäristössä, mutta agenttisuhteita esiintyy myös julkisessa byrokratiassa ja hierarkkisessa ympäristössä. Perinteisesti agenttisuhteet ovat sopimusperusteisia. (Jensen & Meckling 1976, 6-7). Sopimus on ollut varhaisemmille agenttiteorioille keskeinen käsite, koska se erotti agenttiteorian klassisesta ja neoklassisesta taloustieteestä, jossa markkinavoimat toimivat säätelevänä mekanismina yrittäjien keskuudessa. Näissä yhteyksissä on sopimusten ymmärretty olevan jonkinlaisia hallinnan mekanismeja, jotka vaihtelevat luonteeltaan muodollisista epämuodollisiin, selkeistä epäsuoriin ja objektiivisista subjektiivisiin. Sopimuksen luonteesta riippumatta sen päätarkoitus on ollut antaa agentille tehtävät ja resurssit sekä riittävä korvaus toimeksiannosta. Sopimus voidaan agenttisuhteessa käsittää yhteistyön ja kontrollin instrumentiksi päämiehen ja agentin välillä. Agenttisuhte saattaa vaihdella yhden päämiehen ja yhden agentin suhteesta monimutkaisempiin usean päämiehen ja yhden agentin tai yhden päämiehen ja usean agentin suhteeksi. Päämiehillä ja agenteilla saattaa olla myös kaksoisrooleja, jolloin päämiehet voivat toimia samanaikaisesti muiden päämiesten agentteina ja agentit vastaavasti muiden agenttien päämiehinä. (Kivistö 2007, 12.)

Inhimillisen yhteistoiminnan agenttisuhteissa on olemassa eri tasoja, yksilöiden välisten suhteiden tasosta ryhmien ja edelleen organisaatioiden välisten suhteiden tasolle saakka. Agenttiteoria on perinteisesti keskittynyt tutkimaan yksilöiden, esimerkiksi työnantajan ja työntekijöiden, välisiä suhteita organisaatioiden sisällä (Kivistö 2007, 13). Organisaatioiden sisäisten suhteiden analysoinnin lisäksi on tutkittu organisaatioiden välisiä suhteita agenttisuhteina. Organisaation toiminnan organisaatioluonne päämiehenä tai agenttina on yleensä jäänyt huomiotta ja päähuomio on kiinnitetty agenttisuhteeseen ja sen toiminnallisiin vaikutuksiin päämiesten ja agenttien toiminnassa. Esimerkiksi rajausta organisaatio- ja organisaatioesimies-käsitteiden välillä ei ole tarkasti määritelty. (Kivistö 2007, 13.)

Agenttiteoriasta on esitetty lukuisia toiminnallisia olettamuksia, jotka koskevat päämiestä, agenttia ja agenttisuhteita. Jotkut olettamuksista näyttävät määräytyvän tieteilisten ja paradigmaattisten lähestymistapojen mukaan ja ne voivat olla myös keskenään ristiriitaisia. Esimerkiksi positivistinen agenttiteoreettinen kirjallisuus yhdistää tavannomaisesti rajoitetun rationaalisuuden olettamukset transaktioiden kustannusteoriaan. Rajoitetussa rationaalisuudessa inhimillinen käyttäytymisen oletetaan olevan tarkoitukseltaan rationaalista, mutta vain rajoitetusti. Kun ihmiset ovat rajoitetusti rationaalisia, he eivät mahdollisesti kykene ennakoimaan kaikkia heitä koskevia asioita. Kommunikaatio ymmärretään epätäydelliseksi ja käsityskyky usein vajavaiseksi. Tiedostetaan, että matemaattisesti parasta ratkaisua vaikeisiin ongelmiin ei ole löydettävissä. Ihmiset toimivat intentionaalisesti yrittäen tehdä parhaansa ja ottaa huomioon rajoitteet, joiden alaisina he työskentelevät. Muodollisemmassa matemaattisesti suuntautuneessa päämies – agentti-kirjallisuudessa oletetaan yksilöiden olevan päinvastoin täydellisesti rationaalisia ja heillä oletetaan olevan rajoittamattomat laskennalliset kyvyt. Lisäksi oletetaan, että yksilöt voivat ennakoita ja arvioida kaikkien mahdollisten tulevaisuuden tapahtumien todennäköisyyttä. (Kivistö 2007, 16.)

Päämiestä ja agenttia pidetään omaa etuaan tavoittelevina toimijoina. Jotkut agenttiteoreetikot olettavat lisäksi päämiesten ja agenttien olevan hyödyn maksimoijia, kun taas toiset eivät tee selkeästi sellaista olettamusta. Oletus hyödyn maksimoinnista on erittäin tärkeä matemaattisesti suuntautuneille tutkijoille, koska se sallii erilaisten tilanteiden mallintamisen ja ennustamisen matemaattisesti tavalla, joka ei muulla tavalla olisi mahdollista. Pidetäänpä agentteja hyödyn maksimoijina tai ei, oletus agenttien oman edun tavoittelusta johtaa heidät toimimaan opportunistisesti päämiehiään kohtaan. Opportu-

nismi johtaa virheellisen tai vääristetyn tiedon käyttämiseen, harhaan johtamiseen, salailuun ja vastaavaan kielteiseen käyttäytymiseen. Omaa etua tavoitellaan eri tavoin vilpillisin keinoin. (Kivistö 2007, 16.)

Jotkut agenttiteoreetikot ovat tehneet olettamuksia myös päämiehen ja agentin riskipreferensseistä. Riskipreferenssinä voidaan pitää esimerkiksi aste-eroa siinä, missä määrin toimija on mieltyneempi seikkailuun kuin turvallisuuteen. Riskihaluton toimija pitää parempana turvallisuutta ja siksi hän etsii takuita saavuttaakseen toivotun tuloksen. Riskineutraali toimija on välinpitämätön seikkailun ja turvallisuuden suhteen. Tavallisesti oletetaan, että päämies on neutraali riskin suhteen ja agentti on riskihaluton. Tätä perustellaan sillä, että agentit, jotka ovat tavallisesti kykenemättömämpiä monipuolistamaan työtään, ovat todennäköisesti riskihaluttomampia kuin päämiehet, joilla on yleensä enemmän mahdollisuuksia monipuolistaa sijoituksiaan. (Kivistö 2007, 16-17.)

Useimmissa agenttiteoriaa koskevissa kirjallisuuslähteissä esitetään kaksi erittäin tärkeää agenttisuhdetta koskevaa olettamusta. Agenttisuhdetta käsiteltäessä pitää tarkastella samanaikaisesti käsitteitä tiedon epäsymmetrisyys ja tavoiteristiriita. Tiedon epäsymmetrisyytenä voidaan pitää yksinkertaisesti väittämää siitä, että agentilla on enemmän tai parempaa tietoa omien tehtäviensä yksityiskohdista, omasta toiminnastaan, taidoistaan ja preferensseistään. Tiedon epäsymmetrisyyden taso ei ole välttämättä stabiili, vaan se vaihdella tilanteesta toiseen. Perusedellytyksenä on ajatus siitä, että päämiehet joutuvat kohtaamaan vaikeuksia hankkiessaan agentin hallussa olevaa tietoa. Toinen olettamus eli tavoitteiden välinen ristiriita voidaan käsittää tilanteeksi, jossa päämiesten ja agenttien toiveet ja mieltymykset tiettyä päämäärää kohtaan ovat ristiriidassa keskenään, minkä johdosta he siksi pitävät parempana toisistaan poikkeavia toimintatapoja. Agenttiteorian näkökulmasta katsottuna tavoiteristiriita syntyy agentin oman edun tavoittelusta ja pyrkimyksestä henkilökohtaisen hyödyn maksimointiin. Ristiriidan päämiesten ja agenttien tavoitteiden välillä ei tarvitse olla pysyvä tai jatkuva, mutta siinä pitää olla heille tiettyä potentiaalia. (Kivistö 2007, 17-18.)

Tiedon epäsymmetrisyyden ja tavoiteristiriidan olemassa oloa voidaan pitää agenttiteorian lähtökohtana. Mainitut kaksi ehtoa muodostavat agenttiongelman, joka tarkoittaa agentin mahdollisuutta opportunistiseen käyttäytymiseen päämiehen hyvinvointia vastaan. Jos tavoitteiden välistä ristiriitaa ei olisi olemassa, ei käytettävissä olevan tiedon epäsymmetrisyydellä olisi merkitystä ja agentti voisi automaattisesti valita toimintata-

van, joka on sopusoinnussa päämiehen preferenssien kanssa. Agenttiteorian ehdottomana edellytyksenä on siis oletamus päämiehen ja agentin välisen tavoiteristiriidan olemassa olost. Jos oman edun tavoittelun hyötyfunktio päämiesten ja agenttien välillä ovat samanlaiset, ei agenttiongelmaa ole. Vastaavasti, jos informaation saatavuus sekä päämiehelle että agentille olisi samanlainen, ei tavoiteristiriidalla olisi merkitystä, koska päämies voisi välittömästi havaita agentin opportunistista käytöksen. (Kivistö 2007, 18.)

Agenttiteorian mukaan on olemassa ainakin kaksi erilaista agentin opportunismin muotoa, joista toinen on sopimusta edeltävä (ex-ante) ja toinen sopimuksen jälkeinen (ex-post) opportunisti. Tiedut kaksi agenttiongelman erityistä näkökulmaa tunnetaan huonon valinnan ongelmana ja moraalikadon ongelmana. Agenttiongelman kuvauksen perusteella voidaan olettaa, että päämiehet eivät delegoi tehtäviä agenteille, ellei heillä ole jotain tärkeää syytä tehdä niin. Kun tällaiset tärkeät syyt ovat olemassa ja agenttisuhte on perustettu, voidaan esittää kaksi normatiivista kysymystä. Ensinnäkin, miten päämies voi löytää oikeantyyppisen agentin suorittamaan tehtävän ja toiseksi, miten päämies voi saada agentin toimimaan haluamallaan tavalla. Ensimmäinen kysymys viittaa huonon valinnan ongelmaan ja toinen moraalikadon ongelmaan. (Kivistö 2007, 18-19.)

Huonon valinnan ongelmasta on kysymys silloin, kun tiedon epäsymmetrisyys on olemassa jo ennen agenttisuhteen syntymistä. Tässä tilanteessa päämies uskoo tuntevansa sekä agentille annettavan tehtävän luonteen että ne henkilökohtaiset ominaisuudet, joita tarvitaan tehtävän menestyksellisessä toteuttamisessa. Päämiehellä saattaa kuitenkin olla epävarma tieto agentin todellisesta tyypistä. Agentilla voi olla sellaista yksityistä tietoa, jota päämiehen ei ole mahdollista saada. Tämä yksityinen tieto yhdessä agentin päämiehen tavoitteista poikkeavien omien tavoitteiden kanssa voi kannustaa agenttia antamaan itsestään väärän kuvan oman edun tavoittelemiseksi. Käytännössä tätä tapahtuu esimerkiksi työmarkkinoilla, kun työntekijät pyrkivät antamaan itsestään todellisuutta paremman ja ammattitaitoisemman kuvan. Tästä syystä työnantaja saattaa palkata väärän tyyppisen työntekijän. (Kivistö 2007, 19.)

Kun päämies on kerran valinnut agentin suorittamaan tehtävää, on päämiehen seuraava ongelma saada agentti suorittamaan tehtävä päämiehen itsensä haluamalla tavalla. Tällainen toimeksiantosopimuksen tekemisen jälkeinen moraalikadon ongelma saattaa ilmetä tilanteissa, joissa päämies ei voi suoranaisesti valvoa agentin toimintaa ja, joissa

omaa etua tavoitteleva agentti pyrkii pääsemään henkilökohtaisiin tavoitteisiinsa päämiehen tavoitteiden kustannuksella. Silloin kun päämiehen on vaikea valvoa agenttia, moraalikato-ongelmassa oletetaan, että agentti pyrkii tuottamaan laadullisesti ja määrällisesti huonoja tuloksia tai osoittamaan liian vähän yritystä, huolellisuutta tai ahkeruutta tulosten aikaan saamiseksi. Moraalikadon konkreettisia ilmenemismuotoja saattavat olla vastuun pakoilu tai muut henkilökohtaisen hyödyn tavoittelun muodot, jotka eivät ole päämiehen tavoitteiden mukaisia. (Kivistö 2007, 22.)

Oman edun tavoittelu voi tehdä agentin myös haluttomaksi jakamaan tuloksellisuusinformaatiota päämiehen kanssa tai jopa saada agentin antamaan päämiehelle väärää tietoa. Päämiehellä on kaksi päävaihtoehtoa hänen pyrkiessään kontrolloimaan moraaliongelmaa sopimusten laadinnassa. Toinen vaihtoehto on toimintaperusteinen ja toinen tuloperusteinen sopimus. Valitsemalla toimintaperusteisen sopimuksen päämies voi valvoa agentin toimintaa ja antaa hänelle palkkion toiminnasta. Valvonnan perusajatuksena on vähentää tiedon epäsymmetrisyyttä päämiehen ja agentin välillä. Valvontamenetellyllä päämies saa todennäköisesti tietoja agentin tosiasiallisesta toiminnasta ja hänellä siten mahdollisuus hillitä agentin opportunistisia tämän havaitessa, ettei hän voi harhauttaa päämiestä ottamatta riskiä jäädä kiinni itse teossa. Täten päämiehen luonnollinen ratkaisu on asettaa resursseja agentin toiminnan valvontaan. Näihin valvontamenetelmiin voivat kuulua raportointimenettely, budjetointijärjestelmät ja kenttävalvonta. (Kivistö 2007, 22-23.)

Joissakin tilanteissa valvontamenettely saattaa olla liian kallis tai vaikeasti toteutettavissa ollakseen hyödyllinen. Näissä tilanteissa tuloperusteinen sopimusmalli voisi olla päämiehelle loogisempi vaihtoehto. Nimensä mukaisesti tuloperusteista sopimusta käytettäessä agentille maksetaan korvaus tiettyjen tulosten aikaan saamisen perusteella. Konkreettisina esimerkkeinä tuloperusteisista sopimusmalleista voidaan pitää urakkapalkkoja sekä suoria toimeksiantoja. Tuloperusteisia sopimuksia pidetään tehokkaina rajoitettaessa agentin mahdollisuutta toimia opportunistisella tavalla. Tuloperusteiset sopimukset todennäköisesti vähentävät tavoiteristiriitaa, koska ne motivoivat agenttia pyrkimään tuloksiin, jotka ovat yhteneviä päämiehen tavoitteiden kanssa. Sopimukset pitäisi siksi suunnitella siten, että agentti saa parhaan tuottonsa niistä tehtävistä, jotka ovat tarkoituksenmukaisimpia myös päämiehen näkökulmasta. Esimerkiksi, jos yrityksen tavoitteena on lisätä myynnin volyymia, voisi provision tarjoaminen myyntihenkilö-

löstölle olla yksi tapa lisätä myyntiä henkilöstöä kannustavalla ja samalla yrityksen tavoitteiden mukaisella tavalla. (Kivistö 2007, 23-24.)

Monissa tilanteissa tulospäätteisiä sopimuksia pidetään ensisijaisina päämiehen kannalta. Näissä sopimuksissa on kuitenkin riskipremio, joka saattaa edellyttää riskihallitusta agentteja ottamaan riskiä tuloksen epävarmuudesta. Agentin näkökulmasta tulospäätteinen korvaus on epävarmempi kuin toimintaan perustuva korvaus. Tulospäätteinen sopimus on siten tehokas vain silloin, kun agentille siirrettävän riskin kustannus (riskipremio) on pienempi kuin agentin valvonnasta aiheutuva kustannus. Kun agentin toiminnan valvonta voidaan toteuttaa kohtuullisin kustannuksin, on toimintaperusteinen sopimus tehokkaampi, koska se antaa päämiehelle mahdollisuuden välttää tarvetta maksaa agentille riskipremiosta. Tämän epäsuoran oletuksen mukaan agenteista on pulaa ja heillä on irtautumismahdollisuus, mikäli he eivät ole tyytyväisiä päämiehen tarjoamaan sopimukseen. Johtavien agenttiteoreetikkojen mukaan agentin ollessa tyytymättömän päämiehen tarjoaman sopimuksen tekstiin ja sen hallintamalliin agentti voi aina etsiä paremman vaihtoehdon mistä tahansa. Jos agenteista (tai päämiehistä) on pulaa, voivat päämiehet (tai agentit) joutua markkinavoimien pakottamina hyväksymään lähinnä tyydyttävän sopimuksen tai sen hallintamallin. Molempien osapuolten suhteellinen voima sopimustilanteessa riippuu siis päämiesten ja agenttien tarjonnasta ja kysynnästä. Siksi riskiin liittyvät tekijät ovat relevanteimpia markkinoilla (tai markkinoiden kaltaisissa tilanteissa), joilla päämiehillä ja agenteilla on vapaus siirtyä agenttisuhteeseen tai poistua siitä. Kuitenkin niissä tilanteissa, joissa on pulaa agenteista tai joissa agentilla ei ole poistumismahdollisuutta sopimuksesta, riskipreferenssit menettävät merkityksensä. (Kivistö 2007, 24.)

Päämiesten keskeinen haaste on järjestää suhteensa agentteihin maksimoimalla kontrollin budjettirajoitteen puitteissa. Agenttiteoria esittää tähän haasteeseen kaksi toisiinsa yhteydessä olevaa käsitettä, agenttikustannukset ja agenttimuuttajat. Agenttikustannukset ovat summa tekijöistä: 1. päämiehen valvontakulut, 2. yhteistoimintakulut agentin kanssa ja 3. jäännöstappio (Jensen & Meckling 1976, 5-6). Alkuperäisestä määrittelystään lähtien agenttikustannusten käsite on määritelty useita kertoja enemmän tai vähemmän samalla tavalla. Agenttikustannuksia on esimerkiksi pidetty päämiehen menetyksiin kuuluvana, koska agentti ei toimi päämiehen tavoitteiden mukaisesti ja agentin toiminnan valvontakustannukset, agentin motivoinnin ja sitoutumisen varmistamiskustannukset, kustannukset investoinneista valvontajärjestelmään ja kustannukset agentille

maksettavista kannustinpalkkioista siirrettäessä riskiä agentille tulospäätteisessä järjestelmässä jne. Riippumatta eri tutkijoiden esittämistä erilaisista määritelmistä voidaan agenttikustannuksiksi laajimmassa merkityksessä käsittää kokonaiskustannukset erilaisista sopimusvalinnoista. (Kivistö 2007, 24-25.)

Agenttimuuttajat-käsite liittyy ainoastaan sopimuksen tekemisen jälkeiseen (ex-post) tilanteeseen ja moraalikadon ongelmaan. Käsite kuvaa erilaisten sisäisten ja ulkoisten olosuhteiden tasoa yhdistettynä agenttisuhteisiin, joilla saattaa olla seuraamuksia agenttikustannuksiin ja sopimusvalintaan. Toisin sanoen agenttimuuttajien uskotaan voivan ennustaa tehokkaimpia sopimusvalintoja määräytyissä tilanteissa. Vaikka agenttimuuttajien tarkka määrä on vaihdellut eri tutkijoiden asetelmissa, ainakin viisi (5) muuttujaa on tunnustettu. Muuttujia ovat: tuloksen mitattavuus, tuloksen epävarmuus, tehtävän ohjelmoitavuus, tavoiteristiriidat ja agenttisuhteen pituus. (Kivistö 2007, 25.)

Kuten edellä on todettu päämies – agenttiteoria on syntynyt taloustieteiden piirissä, mutta sitä on myöhemmin sovellettu myös muissa tieteissä. Poliitiikan tutkijat alkoivat kuitenkin soveltaa teoriaa julkisella sektorilla pian sen jälkeen, kun sen soveltaminen taloustieteissä oli alkanut (Kivistö 2007, 49). Tiedon epäsymmetrisyys ja tavoiteristiriidat ovat yhtä luonteenomaisia julkiselle kuin yksityisellekin sektorille. On jopa väitetty, että jos yksityisellä sektorilla esiintyy jokin agenttiongelmia, se esiintyy todennäköisesti parempana julkisella sektorilla. Tehokkuus- ja tilivelvollisuus-käsitteet ymmärretään yleensä eri tavalla yksityisissä organisaatioissa kuin julkisella tai voittoa tavoittelemattomalla sektorilla, mutta on myös tilanteita, joissa poliitikot ja hallintoviranomaiset ovat todella huolissaan taloudellisesta tehokkuudesta ja tilivelvollisuudesta. Agenttiteorian soveltuvuutta julkiselle sektorille pidetään rajallisena siitä syystä, että julkisella sektorilla on vaikeuksia määrittää sitä, kuka on päämies ja kuka agentti. Mutta ongelman ratkaisu on lopulta yksinkertainen. Päämies on se, joka antaa jollekin toiselle tehtävät ja hankkii niiden suorittamisessa tarvittavat resurssit sekä valvoo tehtävien suoritusta ja resurssien käyttöä. Agenttina puolestaan voidaan pitää sitä, joka suorittaa annetut tehtävät ja ottaa vastaan päämiehen hankkimat resurssit. Toiseksi voidaan olettaa, että päämies voi samanaikaisesti toimia myös agenttina ja, että esimerkiksi julkinen viranhaltija voi olla poliitikon agentti. Teoria kuitenkin edellyttää, että päämiehen ja agentin välillä tehdään selvä ero tieteellisessä tutkimuksessa. Tämä koskee sekä poliitikkojen ja viranhaltijoiden että viranhaltijoiden ja hänen alaiensa välisiä agenttisuhteita. Näitä tutkitaan erillisinä agenttisuhteina. (Kivistö 2007, 49.)

Agenttiteoriaa on kritisoitu myös ideologisuudesta ja toiminnasta poliittisissa puitteissa. Logiikka kritiikin taustalla on kuitenkin lähinnä yleistä kritiikkiä, joka koskee agenttiteorian preskriptiivistä luonnetta. Tämänäyttävyydessä kritiikissä agenttiteoria ymmärretään instrumentiksi, joka auttaa edistämään tai ohjaamaan jotakin tiettyä julkisen politiikan linjaa. Agenttiteorian logiikan omaksumista on pidetty muun muassa aatteellisuutena, jonka on tarkoituksena luoda ja pitää yllä valtasuhteita. Toisaalta agenttiteoria liitetään neoliberalismiin ja julkisen valinnan teoriaan tai sitä pidetään kehyksenä, jonka puitteissa kiinnitetään huomiota valvontaan liittyviin asioihin. Teoria voi liittyä myös muihin lähestymistapoihin, joilla analysoidaan julkisen sektorin nykyisiä reformeja kuten yksityistämistä, hajauttamista, ulkoistamista ja laajemminkin uutta julkisjohtamista (NPM). Agenttiteorialla on myös yhtäläisyyksiä joihinkin ideologisemmin suuntautuneisiin lähestymistapoihin, esimerkiksi julkiseen valintaan ja yhteyksiä sekä metodologiseen individualismiin että rationaaliseen valintaan. Agenttiteoriaa ei kuitenkaan voida pitää jonkin tietyn ideologian edistäjänä tai jonkin julkisen politiikkaohjelman normatiivisena työkaluna. Päinvastoin näyttää siltä, että byrokraattista hallintoa ja talouden suunnitteluun liittyviä hallintasuhteita on voitu tarkastella päämies – agentti-viitekehyksessä yhtä hyvin sopimusperusteisissa suhteissa ja markkinaratkaisuuksissa. Agenttiteoriaa soveltuu lisäksi muun muassa sosiaalisten ongelmien ratkaisujen analysointiin. (Kivistö 2007, 49-50.)

2.2 Päämies-agenttiteoria kunnallisessa hallintojärjestelmässä

Poliittinen järjestelmä on monitasoinen ja sisältää tarkastelunäkökulmasta riippuen vaihtelevan määrän erilaisia johto- ja riippuvuussuhteita. Johtosuhteisiin liittyy yleensä myös tilivelvollisuus. Johtosuhteet eivät kuitenkaan yleensä ole yksiselitteisiä organisaatiossa pystysuoraan eteneviä, vaan usein myös ristikkäisiä. Vaikutusvalta ei myöskään aina perustu hierarkiseen johtosuhteeseen, vaan sillä saattaa olla poliittisia, hallinnollisia (esimerkiksi erillisprojektit), asiantuntijuus- tai muita perusteita. Poliittisessa järjestelmässä henkilö tai hallinnon taso on useimmiten kahdessa roolissa, samaan aikaan sekä esimies (superior) että alainen (subordinate), isäntä (master) ja palvelija (servant). Julkisessa hallinnossa eri hallinnon tasoista muodostuu Vedungin (1997, 106-107) mukaan ”Dual Loyalties in the Chain of Public Representation”, periaatteellinen hallinnollinen ketju, jossa johtosuhde ja tilivelvollisuus useimmiten kulkevat päinvastaisiin suuntiin. Kansalaisilla on vain yksi rooli, he ovat päämiehiä. Kansalaiset valitsevat

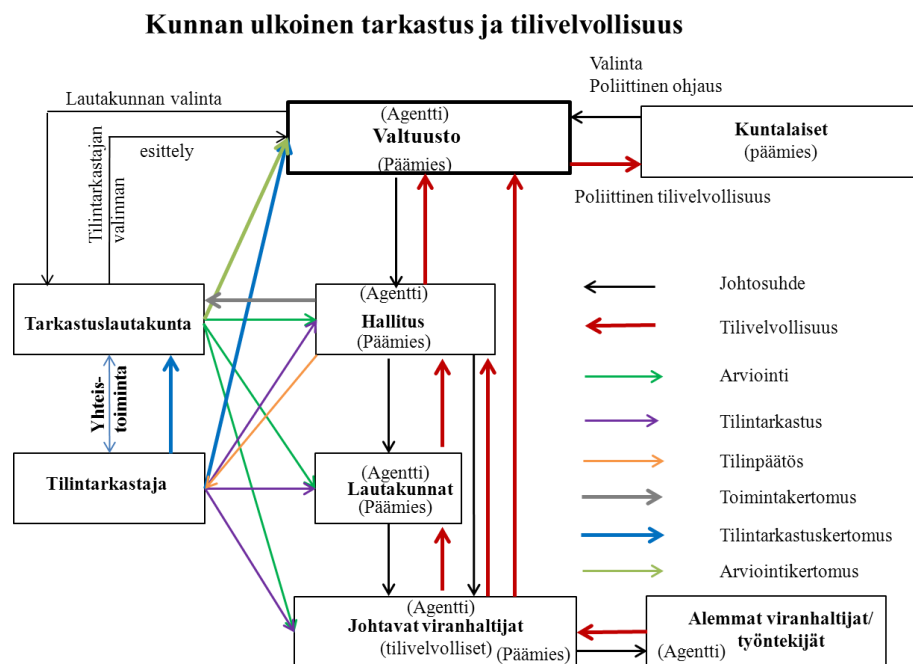
sekä edustajansa sekä kansalliseen parlamenttiin että kunnanvaltuustoon, joten valitut edustajat ovat valitsijoidensa palvelijoita (agentteja).

Kunnallishallinto on kehittynyt pitkän ajan kuluessa nykyiseen muotoonsa. Kehitykseen on vaikuttanut yleinen yhteiskunnallinen kehitys ja inhimilliseen toimintaan liittyvät lainalaisuudet. Kehityksen alkutaipaleella puhuttiin kunnallishallinnon asemesta paikallishallinnosta, mutta periaatteet olivat samankaltaiset. Jo tuolloin ylemmät hallintoesimiehet (päämiehet) olivat epäluuloisia alempien virkamiesten vastuuntuntoa ja lojaaliutta kohtaan, vaikka tuolloin ei puhuttukaan agenttiteoriasta ja sen lainalaisuuksista yhteisten asioiden hoitamisessa. Julkisen hallinnon ja talouden kehittyessä ja monipuolistuessa ei ylin paikallishallinto kyennyt enää itse tarkastamaan alaistensa toiminnan lainmukaisuutta ja oikeellisuutta, joten siksi oli kehitettävä tarkastusjärjestelmä, jonka kehitystä on kuvattu alaluvussa 3.2.

Voimassa olevan kuntalain mukaan kunnan asukkaat valitsevat valtuuston edustamaan itseään kunnan asioiden hoitamisessa. Valtuusto puolestaan valitsee hallituksen ja muut toimielimet (L 365/1995, 13 §). Valtuusto on poliittisesti, mutta ei juridisesti, tilivelvolinen kuntalaisille ja vastaa kuntalain mukaan tilivelvollisuuden täyttymisestä. Kuntalaiset suorittavat kunnan hallintoelimien valvontaa eri tavoin ja hallintoelimillä on velvollisuus tiedottaa kuntalaisille toiminnastaan, mutta kuntalaisilla ei ole ulkoista tarkastusoikeutta. Heillä on kuitenkin oikeus saada tietoja päätöksentekoon liittyneistä julkisista asiakirjoista (L 621/1999). Kuntalaisilla on myös mahdollisuus käyttää kuntalain 11. luvussa säädettyjä muutoksenhakukeinoja, mikäli he kokevat kunnan hallinnossa tehdyn päätöksen olleen moitteenvaarainen (L 365/1995). Nämä kuntalaisen valvontakeinot eivät kuitenkaan kuulu tutkielman aihealueeseen. Kuntalaisten luottamus valtuustoon mitataan neljän vuoden välein kunnallisvaaleissa. Mikäli kuntalaiset toteavat, että valtuus ei ole täyttänyt tilivelvollisuuttaan, he voivat valita uudet valtuutetut edustamaan itseään.

Kunnallisessa hallinto-organisaatiossa toimivat hyvin pitkälle agenttiteorian yleiset lainalaisuudet. Kuntalain perusteella päämiehen asema on määrätty valtuustolle ja sen keskeinen agentti on hallitus, joka vastaa valtuustolle omien päätöstensä ja toimintansa lainmukaisuuden ja tuloksellisuuden ohella myös alaistensa toimielinten ja viranhaltijoiden päätösten ja toiminnan lainmukaisuudesta ja tuloksellisuudesta. Kunnan nykyinen valvontajärjestelmä on luvun 4.1 kuviossa 2. Vielä vuoden 1976 kunnallislaissa

kunnan ulkoisina tarkastajina toimivat valtuuston valitsevat tilintarkastajat, jotka olivat luottamushenkilöitä yhtä kuntien keskusjärjestön asettamaa ammattilintarkastajaa lukuun ottamatta. Nykyisen kuntain säädösten mukaan ulkoinen tarkastus on jaettu ammattilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön suorittamaan laillisuustarkastukseen ja luottamushenkilöistä koostuvan tarkastuslautakunnan suorittamaan tuloksellisuustarkastukseen. Nämä kaksi tarkastuselinä toimivat päämiehen (valtuuston) toimeksiannosta verifioidakseen agentin (hallituksen) vastuulla olevan toiminnan sopimuksenmukaisuutta. Kuviossa 1 on kaaviollinen esitys kuntaorganisaation ulkoisesta tarkastuksesta ja tilivelvollisuussuhteista.



Kuvio 1 Kunnan ulkoinen tarkastus ja tilivelvollisuus

Päämies – agentti-teorian (myöhemmin agenttiteorian) mukaan päämiehen ja agentin välinen toimeksiantosuhde syntyy, kun päämies ei syystä tai toisesta pysty tai halua suorittaa jotain tehtävää, vaan hän delegoi sen agentille (Kivistö 2009, 51). Usein agentilla on myös enemmän ja täsmällisempää tietoa asioiden todellisesta tilasta kuin päämiehellä. Agenttiteorian mukainen päämies ja agentti voivat olla yksittäisiä henkilöitä, ryhmiä tai yhteisöjä ja agenttisuhde voi perustua vapaaehtoisuuteen tai pakkoon (Kivistö 2009, 52). Kuntaympäristössä päämiehinä ja agentteina esiintyy yleisesti toimielimiä ja viranhaltijoita. Kunnassa keskeinen päämies – agenttisuhde on valtuuston ja hallituksen välillä, vaikka kuntaorganisaatiossa esiintyy muitakin vastaavia suhteita (vrt. kuvio xxx). Kuntalaissa noudatetun dualistisen vallanjaon periaatteen mukaan ylin päätösvalta kuu-

luu valtuustolle, kun taas valmistelu ja toimeenpanovalta sekä yleinen hallinto kuuluvat kunnanhallituksen vastuulle (Harjula & Prättälä 2007, 180). Kunnan ylimmän vallan käyttäjänä valtuustolla on myös vastuu talouden ja hallinnon valvonnasta, mitä varten se valitsee toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestämistä varten tarkastuslautakunnan (L 365/1995, 71 § 1 mom), joka puolestaan valmistelee tilintarkastajan valinnan valtuuston päätettäväksi (L 365/1995, 72 § 1 mom). Näiden kahden riippumattoman tarkastuselimen tehtävänä on verifioida päämiehen (valtuuston) toimeksiannosta, että agentti (hallitus) ja sen alaiset toimielimet täyttävät tekemänsä sopimukset ja tilivelvollisuutensa. Kunnallishallinnon tilivelvolliset on määritetty kuntalaissa (L 365/1995, 75 § 1 mom). Tilintarkastuslaissa mainituin poikkeuksin (L 459/2007, 4 §) myös yksityiset yhteisöt ovat lain perusteella tilintarkastusvelvollisia eikä yhteisöpäämies voi itse enää päättää, suorittaako se toimeksiantosuhteeseen liittyvän agentin ulkoisen valvonnan (tilintarkastuksen) omatoimisesti vai käyttääkö se verifiointissa kolmatta osapuolta. Kunnalliset osakeyhtiöt ovat tilintarkastuslain alaisia toisin kuin kunta itse, jonka tarkastustoiminnasta säädetään kuntalaissa.

Kuten on todettu kunnan hallinto-organisaatiossa keskeistä on valtuuston ja hallituksen välinen agenttisuhde, joka on ollut jännitteinen aina kuntalain säätämisestä alkaen, sillä jyrkkä dualistisen vallanjakoperiaatteen noudattaminen on johtanut joissakin tapauksissa näkemyksiin valtuuston johtavan roolin siirtymisestä hallitukselle (Ryynänen 2001, 46-47). Pitkä dualistinen perinne on johtanut myös viranhaltijoiden osittaiseen säädösperusteiseen itsenäisyyteen ja riippumattomuuteen kunnallisista hallintoelimistä (Hoikka ym. 1999, 120) Valtuusto on lailla säädetty kunnan ylin vallan käyttäjä, mutta toisaalta sen tosiasiallista valtaa on säädöksillä myös rajoitettu. Suhteessa valtuustoon hallituksella on lain suomat mahdollisuudet opportunistiseen käyttäytymiseen ja omien intressiensä edistämiseen, koska sillä on kuntalaissa erikseen mainittuja poikkeuksia lukuun ottamatta sekä valtuuston päätösten valmisteluvastuu (L 365/1995, 53 §), tai oikeammin valmistelupakko (Hoikka ym. 1999, 120), että valtuuston päätöksen jälkeen toimeenpanovastuu. Hallituksen opportunistisen käyttäytymisen mahdollisuutta lisää myös selkeä tiedon asymmetrisyys. Varsinkin asioiden valmistelussa hallitus voi käyttää viranhaltija-asiantuntijoita. Sillä on myös valmisteluvaiheessa aikaa perehtyä asioihin ennen niiden esittelyä valtuuston päätettäväksi. Jos valtuuston jäsenet eivät omaehtoisesti perehdy etukäteen hallituksen valmistelun perusteella laaditulla esityslistalla oleviin asioihin, joutuu suurin osa valtuutetuista tekemään päätöksiä merkittävästi vähemmän

tiedoin kuin valmisteluun osallistuneet hallitukseen kuuluvat valtuutetut. Asiantuntija-valmistelussa on myös vaarana, että valmistelusta vastaavat viranhaltijat toimivat opportunistisesti ja valmistelevat mieleisensä päätösehdotuksen sen sijaan, että valmistelisivat päätöksentekoa varten useampia perusteltuja ratkaisuvaihtoehtoja (Hoikka ym. 1999, 121). Tiedon asymmetrisyydellä on suuri merkitys kunnan hallintojärjestelmässä, jossa on päättäjinä sekä korkeatasoisen erityisosaamisen omaavia viranhaltijoita että luottamushenkilöitä. Käytettävissä olevan tiedon asymmetrisyys mahdollistaa opportunistisen käyttäytymisen ja tavoiteristiriidan säilymisen toisaalta toimielinten välillä ja toisaalta toimielinten ja viranhaltijoiden välillä. Jos kaikilla päätöksentekoon osallistuvilla osapuolilla olisi käytettävissään yhtenäinen tietoperusta, pienenisivät mahdollisuudet opportunistiseen käyttäytymiseen ja intressiristiriidat vähenisivät, mistä todennäköisesti myös kuntalaiset hyötyisivät.

Valtuuston ja hallituksen välisten suhteiden kaltainen saattaa olla myös asiantuntijalautakuntien ja hallituksen välinen suhde. Monia asioita valmistellaan pitkään lautakunnissa ennen niiden tuomista hallituksen käsiteltäväksi. Viranhaltijavalmistelulla on myös lautakuntatasolla tärkeä merkitys ja se mahdollistaa viranhaltijan tai kunnan viranhaltijajohdon haluaman vaihtoehdon esittelemisen lautakunnan päätösehdotukseksi. Toisin kuin valtuustolla kunnanhallituksella on kuntalain 51 §:n mukainen otto-oikeus lautakunnan päätöksenteon jälkeen asioissa, joissa päätöksenteko on delegoitu lautakunnalle lukuun ottamatta säännöksen 5 mom:ssa mainittuja poikkeuksia (L 365/1995). Ottopäätöksellä voi olla monenlaisia perusteita, mutta sillä voidaan pyrkiä myös vähentämään hallituksen alaisen toimielimen tai toimielimen alaisen viranhaltijan opportunistista käyttäytymistä. Myös lautakunnilla on kuntalain 51 §:n 2 mom:ssa mainituin edellytyksin otto-oikeus asioissa, joissa lautakunnalle kuuluvaa päätösvaltaa on delegoitu sen alaisille jaostoille tai viranhaltijoille.

Moraalikato-ongelma liittyy ehkä enemmän yksittäisten viranhaltijoiden toimintaan kuin toimielimiin. Toimielimissä vallitsee ryhmäpaine, joka pakottaa toimielintä toimimaan tehtäviensä tunnolliseksi täyttämiseksi, ne ovat usein riippuvaisia puheenjohtajan tarmokkuudesta ja johtamiskyvystä. Moraalikato voi ilmetä resursseihin verrattuna alhaisena suoritustasona ja aikaansaannosten laadun heikkona tasona tai vastuun pakoiluina. Kunta hankkii entistä enemmän palveluita oman organisaationsa ulkopuolelta ja se saattaa houkutella valvonnasta huolimatta pyrkimykseen ohjata hankintojen toteuttamista yrityksille tai muille tuotteiden ja palvelujen tarjoajille, joiden kautta hankintapäätöksen

tekijällä on mahdollisuus saada henkilökohtaista hyötyä. Kuntaorganisaation eri tasoilla palvelevilla viranhaltijoilla ja työntekijöillä on myös mahdollisuus käyttää verovaroilla hankittua omaisuutta tai esimerkiksi toimitiloja henkilökohtaisiin käyttötarkoituksiin.

Kunnan henkilökrytoinnissa voidaan ottaa huomioon agenttiteoriaan liittyvään signaalointiin ja seulontaan liittyvät tekijät, joiden tunteminen auttaa muun henkilöstöhallinnollisen osaamisen ohella tekemään oikeita henkilövalintoja. Huonot valinnat tuottavat veronmaksajille aina tarpeettomia kustannuksia ja alentavat kuntalaisten saamaa hyötyä. Julkishallinnossa yleiset koeajat auttavat omalta osaltaan henkilövalinnoissa, mutta eivät aina paljasta paikanhakijoiden todellisia kykyjä ja halukkuutta edistää työnantajan tavoitteita.

Agenttiteorian sekä sen heikkouksien ja vahvuuksien tunteminen on eduksi tarkastustoiminnalle. Osittain teorian tuntemisen kautta tarkastustoimintaa tukevat seikat voidaan ottaa huomioon sisäisessä tarkastuksessa, osittain ulkoisessa tarkastuksessa ja osittain molemmissa. Hyvin toteutettu sisäinen valvonta ja tarkastus edistävät myös ulkoisen tarkastuksen toteuttamista ja valvontaresurssien oikeaa kohdentamista sekä alentaa kustannuksia. Viranhaltijoiden ja työntekijöiden toimintaan liittyvät moraalikato-ongelmien ehkäisemistä koskevat sekä henkilökrytoinnin onnistumista edistävät tarkastus- ja valvontatehtävät kuuluvat suurimmaksi osaksi sisäisen valvonnan ja tarkastuksen toimialaan, jota tässä tutkielmassa ei tarkemmin tarkastella.

Hallinnon ja talouden laillisuuden tarkastaminen kuuluu tilintarkastajan tehtäviin. Rajoitetuissa tilanteissa tilintarkastaja voi ottaa kantaa tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin, kuten myöhemmin luvussa 5 todetaan. Laillisuustarkastuksessa tarkastetaan ensinnäkin toiminnan yleistä normien vastaavuutta. Kaikessa toiminnassa pitää noudattaa kunnan toimintaa koskevia lakeja, asetuksia ja niiden nojalla annettuja muita säädöksiä. Agenttiteorian näkökulmasta voidaan tarkastella muun muassa hankintojen lainmukaisuutta ja sitä, että hankintoihin ei liity oman tai lähipiirin edun tavoittelua. Tilintarkastajan on tärkeä selvittää hankintojen toteuttamiseen liittyvän sisäisen valvonnan toimivuus. Jos hän toteaa sisäisen valvonnan olevan luotettavaa, hän voi käyttää resurssejaan enemmän muihin kohteisiin. Tilintarkastaja edustaa toimessaan myös valtiovaltaa ja hänen tulee tarkastaa, ettei kunnan valtionapujen laskentaperusteet ja kunnan kautta ohjattavien EU-tukien perusteet ovat lainmukaiset eikä kunta pyri epärehellisin keinoin lisäämään tulo-rahoitustaan. Jos tällaista ilmenee, se kuuluu moraalikadon käsitteen piiriin. Kuntalain

73 §:n mukaan tilintarkastajan on tarkastettava, että kunnan hallintoa ja taloutta hoidetaan lakien noudattamisen lisäksi valtuuston päätösten mukaisesti (L 365/1995). Valtuuston tahdon keskeinen ilmaus on vuotuinen talousarvio, joka on koko kuntaorganisaatiota sitova asiakirja ja talousarvioon tehtävät muutokset hyväksyy valtuusto (L 365/1995, 65 § 5 mom). Tällä säädöksellä halutaan turvata valtuuston tahdon toteutumisen siten, että esimerkiksi hallitus ei voi tavoiteristiriitilanteessa poiketa valtuuston tahdosta päätösten täytäntöönpanossa. Tilintarkastaja toimii tarkastustehtävässään lakisääteisesti valtuuston tahdon toteutumisen varmistajana eikä se vaikuta hänen riippumattomuuteensa. Vaikka viranhaltijavalmistelu tapahtuu voimassa olevien säädösten mukaan, saattaa valtuuston päätös on lain vastainen, jolloin hallituksen on jätettävä päätös toimeen panematta ja palautettava asia uudelleen valtuuston käsiteltäväksi (L 365/1995, 56 §.)

Tarkastuslautakunnan toiminta perustuu kuntalain 9. lukuun, joka käsittelee kunnan hallinnon ja talouden tarkastamista. Tarkastuslautakunnan tehtävät on säädetty kuntalain 71 §:ssä (L 365/1995) ja niitä on käsitelty tarkemmin tutkielman luvussa 4. Tarkastuslautakunnalla sanotaan olevan poliittinen vastuu tilintarkastuksen asianmukaisesta toteuttamisesta (Harjula & Prättälä 2007, 545). Tarkastuslautakunta ja tilintarkastaja toimivat sekä kuntalain perusteella että käytännön syistä läheisessä yhteistyössä, mutta molempien tulee säilyttää riippumattomuutensa. Tarkastuslautakunnan tärkein tehtävä on valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumisen ja kunnan toiminnan tuloksellisuuden arviointi. Tilintarkastaja tarkastaa valtuuston päätösten ja talousarvion täytäntöönpanon lainmukaisuutta ja tarkastuslautakunta arvioi, että lain noudattamisen ohella on toimittu tarkoituksenmukaisella tavalla. Valtuuston asettamat tavoitteet velvoittavat koko kuntaorganisaatiota. Näin ollen toimielimien ja viranhaltijoiden tavoitteet tulee asettaa läpi koko kuntaorganisaation siten, että niiden saavuttaminen tukee valtuuston tavoitteiden saavuttamista. Lautakunnan tarkastus- ja arviointitehtävän tarkoituksena on samalla ehkäistä kunnan toimielimien ja viranhaltijoiden opportunistista toimintaa ja häiritsevien intressiristiriitojen esiintymistä. Jos kunnan toiminnassa esiintyy valtuuston tahdosta poikkeavaa henkilökohtaisen, puolueen, jonkin yksityisen yrityksen tai jokin muun intressiryhmän edun tavoittelua, eivät käyttöön osoitetut resurssit tule käytettyä täysimääräisen tehokkaasti, taloudellisesti ja tuottavasti kuntalaisten hyväksi. Lautakunta ei voi kuitenkaan puuttua hallituksen johtamistoimintaan, sen voi tehdä vain päämies eli valtuusto. Lautakunta ei voi myöskään puuttua toimeksiantajansa eli valtuuston toi-

mintaan, vaikka sen asettamat tavoitteet olisivatkin epämääräisiä ja niiden saavuttamisen arviointi tulkinnan varaista. Lautakunta voi arvioida päätöksentekoprosessia ja tehdä esityksiä prosessin kehittämiseksi siten, että prosessissa syntyvien päätösten kokonaisrationaalisuus paranee.

Valtuusto valitaan lähtökohtaisesti puoluepoliittisin perustein ja puolueiden välisillä valtasuhteilla voidaan olettaa olevan vaikutusta päämies – agentti-suhteisiin. On myös mahdollista, että toimielimien väliset poliittiset näkemyserot aiheuttavat opportunistista käyttäytymistä ja tavoiteristiriitoja. Valtuusto valitsee myös tarkastuslautakunnan samoin periaattein kuin muutkin toimielimet. Paikkajako noudattaa valtuuston poliittisia voimasuhteita pienoiskoossa eikä valittavien henkilöiden arviointiosaaminen ole tärkein kriteeri lautakunnan jäseniä valittaessa. Tiedossa ei kuitenkaan ole, mikä merkitys poliittisella näkemyksellä on lautakunnan arviointitoiminnassa. Lainsäädännön näkökulmasta lautakunnan tulee kuitenkin olla riippumaton, mutta arviointiin saattaa liittyä arvioijan arvomaailman mukaista tulkintaa, joka pysyy laillisuuden rajojen sisäpuolella.

Valvonnan järjestäminen aiheuttaa agenttikustannuksia, kuten alaluvussa 2.1 on todettu. Kustannuksen suuruus riippuu siitä, missä määrin päämies (valtuusto) voi luottaa agenttinsa (hallitus) motivaatioon ja kykyyn toimia yhteisen sopimuksen edellyttämällä tavalla. Käytännössä kunnan agenttikustannukset syntyvät tilintarkastuspalveluiden hankinnasta, tarkastuslautakunnan omista toimintakuluista, tarkastuslautakunnan tukipalveluiden järjestämisestä, sisäisen valvonnan järjestämisestä (tekninen valvonta mukaan luetuna), palkatulle henkilökunnalle mahdollisesti maksettavista tulospalkkioista ja valvontaan liittyvän sekä valvontaa palvelevan koulutuksen hankinnasta. Kuntaorganisaatiossa kaikki agenttikustannukset rasittavat kunnan taloutta. Ulkoisen tarkastuksen kustannuksia voidaan alentaa jossain määrin sisäisen valvonnan toimivuudella, valvontaa edistävillä teknisillä ratkaisilla ja henkilöstökoulutuksella, joista osa aiheuttaa kertaluonteisia kustannuksia. Sisäisen valvonnan toimivuus, toimivat laskentajärjestelmät ja henkilöstön osaaminen lisäävät agentin luotettavuutta ja pienentävät ulkoisen tarkastuksen (tilintarkastus) tarvetta, mikä saattaa vaikuttaa vähentävästi hankittavan tilintarkastuspalvelun määrään. Tarkastuslautakunnan toiminnasta aiheutuvat agenttikustannukset lienevät suhteellisen stabiilit, koska lautakunnan kokousten määrä, lautakunnan jäsenten koulutustarve ja tarvittavat tukipalvelut ja näistä johtuvat agenttikustannukset pysyvät suhteellisen vakioina toimikaudesta toiseen edellyttäen, että tarkastuslautakunnan toimintaa varten on alusta asti budjetoitu riittävä rahoitus.

2.3 Tarkastuslautakunta ja arviointi

2.3.1 Tarkastuslautakunnan arviointiteoreettinen tausta

Arviointi on nykyisin kiinteä osa julkishallintoa, minkä Petri Uusitalo (1999, 17) ilmaisee toteamalla: ”Arvioinnista on 1990-luvulla Suomessa ja muissakin teollisuusmaissa tullut keskeinen väline hallinnon kehittämisessä. Arvioinnin puolestapuhujat näkevät siinä uuden mahdollisuuden jäntevöittää päätöksentekoa käyttämällä hyväksi systemaattista arviointia”. Viimeisten, runsaan 20 vuoden aikana julkishallintoa on merkittävästi uudistettu ja otettu käyttöön tulosjohtaminen. Samalla on päätösvaltaa hajautettu ja siirretty valtion keskushallinnolta alemmille johtotasoille, myös kunnille. Hallinnon hajautamisen ja sääntelyn purkamisen seurauksena on ollut, että aikaisemmasta normi- ja resurssiohjauksesta on siirrytty informaatio- ja tulosohtaukseen. Ohjausjärjestelmän muutos on synnyttänyt tarpeen arviointitiedon hankkimiselle ja samalla tarpeen hankkia palautetta harjoitetun politiikan toimeenpanosta ja vaikuttavuudesta. (Uusitalo 1999, 17-18.) Arviointitulosten analysoinnin perusteella päädytään johtopäätöksiin. Lindqvist (1999, 113) toteaa kuitenkin Pattonia (1997) siteeraten, että kaikkien ei tarvitse tulla samaan johtopäätökseen, vaan olennaista on dialogi, keskustelu ja erilaisuuden kunnioittaminen. Arviointi on muutoksen väline ja muutoksen yleisenä tavoitteena on ihmisten elämänlaadun parantaminen lisäämällä toiminnan vaikuttavuutta.

Tarkastuslautakunnan arviointitehtävä perustuu kuntalain 71 §:ään, jonka mukaan lautakunnan tulee arvioida miten valtuuston tilikaudelle asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet kunnassa ja kuntakonsernissa ovat toteutuneet ja, jos kunnan taseessa on kattamatonta alijäämää, miten talouden tasapainottaminen on toteutunut ja ovatko tehdyt toimenpiteet olleet riittäviä. Säädöstekstistä johdettu arviointitehtävä on luonteeltaan tarkoituksenmukaisuus- ja tuloksellisuusarviointia (Harjula & Prättälä 2007, 547.)

Vuorelan (1997, 13) mukaan arviointi on systemaattiseen tiedonkeruuseen ja analyysiin perustuvaa toiminnan arvon määrittelyä. Hän toteaa edelleen, että arviointi voidaan erottaa muun muassa seurannasta, tarkastuksesta ja laadunhallinnan auditoinnista, vaikka edellä mainituilla toiminnoilla on paljon yhteistä. Arvioinnin avulla määritetään toiminnan onnistuneisuutta ja tuloksellisuutta ja sitä pidetään avoimesti päätöksentekoa tukevana toimintana. Arviointi on yleensä luonteeltaan arvottavaa tai arvoperusteista ja sisältää aina vertailun julkilausuttuihin kriteereihin sekä johtaa päätelmään kohteen hyvydestä tai huonoudesta. (Vuorela 1997, 13.) Arviointi liittyy läheisesti poliittishallin-

nolliseen päätöksentekoon ja on tärkeä osa päätöksentekoprosessia. Kun päätösvaltaa on Suomessa hajautettu sekä valtion että kunnallishallinnossa, on lisääntynyt myös tarve seurata päätösvallan käyttöä ja palvelujen kehittymistä (Vuorela 1997, 8). Arviointi kytketään usein toiminnan kehittämiseen ja uusien toimintamuotojen etsintään, mutta Vuorela toteaa (1997, 17), että arviointitarve saattaa syntyä myös siitä, että enää ei olla kaan varmoja jonkin toiminnan tarkoituksenmukaisuudesta tai tehokkuudesta. Kun tehtäväaluetta tai toimintaa ei ole tarkasteltu pitkään aikaan kokonaisuutena, saattavat seurantaliedot indikoida joistakin ongelmista. Arvioinnissa on aina muistettava, että julkisen toiminnan vaikutukset ilmenevät usein viiveellä ja toimenpiteiden vaikutukset voidaan havaita vasta monimutkaisten kehityskulkujen tuloksena sekä suhteellisen pitkän ajan kuluessa. Tämä on johtanut siihen, että vaikutuksia yritetään jäljittää liian nopeasti. Toiminnasta riippuen on ratkaistava kohdistetaanko arviointi, toimeenpanon onnistuneisuuteen, tuotosten määrään ja laatuun vai aikaansaatuihin hyötyihin ja pysyviin vaikutuksiin. (Vuorela 1997, 25.) Vaikka Vuorela tarkoittaa arvioinnilla tässä yhteydessä lähinnä ulkopuoliselta asiantuntijalta tilattavaa arviointitutkimusta tai -selvitystä (1997, 3), voidaan samoja periaatteita soveltaa esimerkiksi tarkastuslautakunnan toimintaan sen arvioidessa valtuuston asettamien tavoitteiden saavuttamiseen liittyvää toimeenpanoa ja itse tavoitteiden saavuttamista. Tarkastuslautakunnan toiminnassa on tärkeänä toiminnan muotona valtuuston asettamien tavoitteiden saavuttamisen arviointi. Tavoiteperusteisen arvioinnin yleisenä tarkoituksena on selvittää, miten hyvin arvioitavalle toiminnalle asetetut tavoitteet on saavutettu. Kun tavoitteet on määritetty, etsitään sopivat keinot, joilla tavoitteisiin päästään. Samassa prosessissa määritellään myös kriteerit, joihin tavoitteen saavuttamiseen tähtäävää toimintaa verrataan. Toiminta on sitä onnistuneempaa mitä korkeampi on tavoitteiden saavuttamisen aste, kun verrataan toteumaa asetettuihin kriteereihin. Malli toimii hyvin silloin, kun tavoitteet ovat täsmällisiä ja saavutetut tulokset helposti mitattavia. Julkisessa toiminnassa tällainen ideaali tilanne on kuitenkin harvinaista. Asetetut tavoitteet ovat usein epämääräisiä ja jopa ristiriitaisia. (Vuorela 1997, 29.) Tämä haittaa merkittävästi arvioinnin toteuttamista ja saattaa jopa estää sen.

Arviointia tehdään aina jotakin tarkoitusta varten (Lindqvist 1999, 112) ja usein sitä tehdään tutkimuksen näkökulmasta. Arviointitutkimukseen ja ohjelma-arviointeihin liittyvää kirjallisuutta on nykyisin runsaasti saatavilla eri toiminnan aloilta, mutta varsinaista käytännön arviointitoimintaa käsittelevää kirjallisuutta on vaikeampi löytää. Ar-

viointi ja tutkimus ovat eri asioita, mutta niillä on myös paljon yhteistä sisältöä, jota voidaan hyödyntää käytännön arviointityössä. Selkeänä erona tutkimuksen ja arvioinnin välillä pidetään sitä, että arviointiin sisältyy arvon arvonmäärittämistä. (Robson 2001, 25.) Ohjelmien arviointia koskevan kirjallisuuden juuret ovat lähinnä Yhdysvalloissa, jossa julkiset hankkeet toteutetaan useimmiten erilaisina ohjelmina (Robson 2001, 24). Euroopan unionin toiminnassa ohjelmakausilla on keskeinen merkitys. Ohjelmakausiin sisältyy hankkeita, joille tehdään poikkeuksetta hankekohtainen arviointi.

Hallinnollisen toiminnan ja päätöksenteon arviointi on Suomessa tullut laajempaan käyttöön 1960-luvulta alkaen valtionhallinnossa, jolloin todettiin, että toiminnan perusteltu kehittäminen edellyttää käytettyjen toimenpiteiden ja menettelytapojen hyvyyden jatkuvaa arviointia (Vuorela 1990, 7). Käytännön arviointi liittyy usein toiminnan kehittämiseen, muun muassa laatuajatteluun ja strategiatyöhön eikä eri toimintojen rajapintoja ole aina helppo määrittää. Toisille nämä kaikki ovat arviointia, toiset taas erottavat nämä toiminnot toisistaan. Tässä yhteydessä viitataan usein policy analysis-käsitteeseen, joka on lähinnä julkisen hallinnon ohjelmien arviointia ja alun perin yhdysvaltalaisista alkuperää. Tällä tavalla ymmärrettyä arviointia on Suomessa tehty 1980-luvulta saakka. (Virtanen 2007, 13.) 1990-luvulla tapahtui arviointitoiminnassa selkeä muutos, mihin vaikutti erityisesti edellä mainitun vuosikymmenen alun voimakas lama, New Public Management (NPM)-konseptin käyttöön ottaminen sekä Suomen liittyminen Euroopan unioniin vuoden 1995 alusta lukien. Uuden julkisjohtamisen (NPM) käyttöön ottamisen myötä tuli arviointikäytäntö myös Suomen kuntiin. (Virtanen 2007, 26-27.) Vuorelan mukaan hallinnon arviointi käsitteenä tarkoittaa hallinnon toiminnan ja aikaansaannosten sekä toiminnan järjestelyjen ja instituutioiden arviointia. Tässä määrittelyssä arvioinnin ulkopuolelle jää muun muassa toimeenpanon arviointi. (Vuorela 1990, 7.) Toimeenpanon arvioinnista Vuorela toteaa, että arvioinnin hyödyllisyys riippuu erityisesti siitä, mihin arviointi kohdistuu. Pelkkä toiminnan tuotosten ja tulosten arviointi ei riitä, koska silloin ei saada selville toiminnan onnistumisen tai epäonnistumisen syitä. Oleellista on arvioida tuloksiin johtaneita toimintaprosesseja ja toimintatapoja sekä toimeenpanoon vaikuttaneita seikkoja, joiden tarkastelu on laiminlyöty. (Vuorela 1990, 58.)

Virtanen (2007, 24) toteaa arvioinnin olevan sukua hallinnollisille toimenpiteille, esimerkiksi toiminnan tarkastukselle ja tilintarkastukselle. Tällöin on myös vaara, että käsitteet sekoitetaan keskenään. Arviointi eroaa tarkastuksesta siinä, että arvioinnissa sel-

vitetään, miten kohteena oleva organisaatio on saavuttanut sille asetetut tavoitteet ja miten se on käyttänyt sille uskottuja julkisia varoja. Julkisen toiminnan arviointi on aina politiikka, joka vaikuttaa siihen, mitä seikkoja arvioinnissa painotetaan ja miten saatuja arviointituloksia hyödynnetään. Poliittista kytköksistään johtuen arviointi ei ole myöskään arvovapaata. (Virtanen 2007, 24-25; Robson 2001, 25-27.) Arvioinnilla on arvoa vain, jos sitä hyödynnetään ja hyödynnettävyys on suuresti riippuvainen arvioitsijoiden ammattitaidosta ja arvioinnin laadusta. Hyödynnettävyyttä voidaan parantaa kehittämällä arviointiprosessia ja itse arvioinnin laatua. Arvioinnin yhtenä yleisenä tavoitteena katsotaan olevan yhteiskunnan kehittäminen. (Virtanen 2007, 202-210). Vaikka Virtanen käsittelee teoksessaan arviointitutkimusta, soveltuvat periaatteet myös tarkastuslautakunnan arviointitoiminnan kehittämiseen ja sen laatiman arviointikertomuksen hyödynnettävyyden parantamiseen. Arviointiprosessin ei pitäisi päättyä loppuraportin jättämiseen (Virtanen 2007, 227), vaan raportissa esitetyt johtopäätökset ja kehittämissi-tykset pitäisi ottaa huomioon organisaation tulevan toiminnan suunnittelussa ja kehittämisessä. Tämä vaatimus koskee myös kuntaorganisaatioita. Arvioinnin hyödynnettävyys on riippuvainen sen laadusta (Virtanen 2007, 228), sama seikka koskee myös tarkastuslautakunnan arviointikertomusta. Robsonin teoksen ”Käytännön arvioinnin perusteet” suomenkielisen laitoksen esipuheessa todetaan: ”Rajallisten voimavarojen maailmassa ei ole varaa tehottomuuteen tai tarpeettomiin kustannuksiin. Toiminnan arviointi myös tästä näkökulmasta on tärkeää” (2001, 6). Arviointi ja sen perusteella tehdyt johtopäätökset antavat mahdollisuuden luoda käsitys julkisen toiminnan uskottavuudesta, luotettavuudesta ja ennustettavuudesta. Toiminnan arvioinnista saatujen tulosten perusteella voidaan määrittää tarvittavat toimenpiteet tulevan toiminnan kehittämiseksi. (Robson 2001, 6.) Edellä mainittujen tutkijoiden kanssa edustaa samaa linjaa Creutzin ja Sundquistin käytännön läheinen määritelmä ja vaatimus arvioinnille: ”Arviointi on muutoksen väline ja tiedon hyväksikäytettävyys on tärkeää. Arviointitiedon on oltava päätöksentekoa, toiminnan kehittämistä ja palvelujen käyttäjien tietotarpeita tukevaa. Arvioinnin on tuotettava käyttökelpoista ja hyödynnettävissä olevaa tietoa sekä palveluiden käyttäjille että palvelutuotantoon” (2002, 5). Michael Q. Pattonin mukaan arviointitietoa on olemassa paljon ja keskeistä onkin olemassa olevan tiedon soveltaminen käyttöön: ”Our problem is keeping up with, sorting out, absorbing and *using* information” (1997, 5); ... a central problem, often *the* central problem, is getting people to apply what is already known.” (1997, 6). Arviointitoiminnan keskeisiä avainsanoja ovat käytettävyys, hyödynnettävyys, toimivuus, uskottavuus, vakuuttavuus ja poliittinen paino-

arvo. (Lindqvist 1999, 113.) Hyödynnettävissä olevan ja käyttökelpoisen arviointitiedon tuottaminen ei vielä kuitenkaan riittävä tavoite, vaan hankittu tieto on pystyttävä siirtämään toimeenpanoon. Uusitalo toteaa, että arviointituloksia on varsin vähän suoraan hyödynnetty päätöksenteossa (Uusitalo 1999, 29). Arviointitulosten hyödyntämättä jättäminen julkishallinnossa saattaa johtaa kyllästymiseen arviointitoiminnassa. Toisaalta on syytä muistaa, että arviointitulosten vaikutus on usein välillistä. Yhteiskunnallinen päätöksenteko ei ole pelkkää rationaalista laskentaa, vaan poliittisten päätösten taustalla on erilaisia vaikeasti mitattavissa olevia ja moraalisia vaikuttimia. Tästä syystä on tärkeää säilyttää arvoulottuvuus merkittäviä yhteiskuntapoliittisia päätöksiä tehtäessä. (Uusitalo 1999, 29-30.) Arvottamisen katsotaan erottavan arvioinnin ja arviointitutkimuksen muusta yhteiskuntatieteellisestä tutkimuksesta sekä seurannasta ja tarkkailusta. Arviointia ja arviointitutkimusta tehdään ensisijaisesti päätöksenteon ja kehittämistyön tueksi, eri vaihtoehtojen kartoittamiseksi ja toimintaohjelmien toimintaympäristön rajoitusten selventämiseksi. (Rajavaara 1999, 37.)

Arvioinnin ja arviointitutkimuksen raja ei ole aina selkeästi määritettävissä. Näin tilanteen katsotaan olevan etenkin silloin, kun kysymys on arvioinnin tarkoituksesta. Eleanor Chelimsky'n mukaan arvioinnilla voidaan pyrkiä kolmeen tarkoitukseen, joita ovat tilivelvollisuuden (accountability) täyttäminen, kehittämistyön edistäminen ja uuden tiedon tuottaminen. Tämän perusteella arviointi on jaettu tilivelvollisuus- (evaluation for accountability), kehittämis- (evaluation for development) ja tiedontuotantoarviointiin (evaluation for knowledge) (Chelimsky & Shadish 1997, 9-10). Tilivelvollisuusarviointiin liittyy tiedonhankinta päätöksentekijöitä varten sekä yksityisellä että julkisella sektorilla. Tunnusomaista on tarkastella syy – seuraus-suhteita tuloksellisuutta arvioitaessa. Etsittäessä vastauksia tilivelvollisuuskysymyksiin todetaan yhdeksi metodiksi tarkastelu kustannus – vaikuttavuus-näkökulmasta. Monesti pidetään kuitenkin prosessin tutkimista itse tuloksia tärkeämpänä. Kehittämisarvioinnin tarkoituksena on luoda edellytyksiä institutionaalisen tuloksellisuuden parantamiselle. Arviointi on työkalu organisaatioiden kehittämiseen. Sen avulla voidaan muuna muassa kehittää indikaattoreita ja tulostavoitteita, joita tarvitaan organisaation vaikuttavuuden ja yhteistyökyvyn parantamiseen. Tiedontuotantoarvioinnin tarkoituksena on eri alojen systemaattisia tutkimusmenetelmiä soveltaen etsiä vastauksia muun muassa organisaatioiden oppimiseen, teknologisten ratkaisujen menestymiseen tai menestymättömyyteen eri kulttuureissa, kodittomuuden ja muiden sosiaalisten ongelmien syihin. (Chelimsky & Shadish 1997, 11-15). Edellä mai-

nitun jaottelun mukaisista arviointinäkökulmista tilivelvollisuusarviointi liittyy läheisesti kuntakontekstiin. Tilivelvollisuusevaluoinnin olennaisia piirteitä ovat riippumattomuus ja objektiivisuus eikä tässä yhteydessä voida hyväksyä mitään asianajo- tai asiantedistämisyrittämiä (Lindqvist 1999, 112). Tilintarkastukseen riippumattomuus ja objektiivisuus kuuluvat jo ammattikunnan eettisinä periaatteina. Tarkastuslautakunnan jäsenten valinnan taustalla ovat kuitenkin poliittiset perusteet, joten lautakunnan toiminnassa eettisiä periaatteita on erikseen korostettava. Tilivelvollisuusarviointia voidaan suorittaa eri syistä tai eri tarkoituksiin, ensinnäkin vain sen itsensä vuoksi tai toiseksi hallinnollisen ohjauksen ja kontrollin välineenä. Rajavaara (1999, 50) toteaa, että 1990-luvulla arviointi ja arviointitutkimus tulivat uuteen tilanteeseen, kun arvioinnin merkitys korostui entisestään julkisella sektorilla hyvinvointivaltion kustannuspaineiden ja ajattelutapojen muutosten vuoksi. Kustannusvaikuttavuudesta on tullut yhteiskunnallista vaikuttavuutta tärkeämpi arvo ja tämän seurauksena tilivelvollisuusarvioinnin tarve jopa räjähdysmäisesti kasvanut. Motiivien muuttuessa arvioinnin todettiin jo 1990-luvulla arkipäiväistyvän ja muuttuvan vähitellen kiinteäksi osaksi julkisen sektorin toimintaa. Yleisen kehityksen valossa evaluaatiokulttuurin vahvistaminen nähtiin tärkeäksi. Tässä yhteydessä nousi uudelleen esiin kysymys siitä, miten arviointitieto saataisiin parhaiten hyödynnettyä päätöksenteossa. Samalla arviointi oli myös yhä enemmän ylhäältä ohjatuksi toiminnaksi. (Rajavaara 1999, 51.) Tätä kehitystä kuvanee myös tarkastuslautakunnalle lailla säädetty arviointitehtävä.

Kuusela (2007,33) toteaa, että viime aikoina on tarkasteltu uudella tavalla tuloksellisuuden moniulotteisuutta ja tarkastelussa on otettu huomioon tuloksellisuusarvioinnin ei-rahataloudelliset tekijät ja, että tuloksellisuustarkastelun tulisi olla läheisessä yhteydessä strategiseen johtamiseen. Tällä tavalla tarjoutuu uusi tapa liittää toisiinsa rahataloudelliset ja ei-rahataloudelliset tuloksellisuuden ulottuvuudet myös kuntasektorilla. Tuloksellisuuden määrittely mahdollistaa tuloksellisuutta kuvaavien mittareiden rakentamisen. (Kuusela 2007, 33-34.) Kuusela pitää arviointia lähinnä arvottamisena (2007, 34). Creutz ja Sundquist (2002, 61) yhtyvät käsitteen määrittelyyn toteamalla: ”Arvioinnin ydin on arvottaminen eli sen osoittaminen, onko jokin asia hyvin vai huonosti, arvokas vai arvoton, hyödyllinen vai hyödytön.” Hallinto- ja kuntatutkimuksella on ollut johtava asema kehitettäessä laaja-alaisempaa ja monimuotoisempaa näkökulmaa julkisten organisaatioiden toiminnan arvioimisessa. Tuloksellisuusinformaation avulla on mahdollista jäsentää näkemystä siitä, miten organisaatio on onnistunut saavuttamaan tavoitteensa ja

miten toimintaa pitäisi kehittää. Saatua tuloksellisuusinformaatiota käytetään välineenä johtamisen malleissa, joissa johtaminen itsessään määrittelee tärkeiksi tuloksellisuuden kriteereiksi tavoitteiden saavuttamisen, tulostavoitteet ja laadun. (Kuusela 2007, 43.) Julkisen hallinnon, myös kunnan, toiminnassa tuloksellisuusinformaatiota voidaan pitää kiinteänä osana tulosjohtamista ja arviointia, vaikka tulosjohtamisella ja tuloksellisuuden arvioinnilla onkin toisistaan erillinen kehityshistoria. Tulosjohtamisessa tuloksellisuuden tarkastelu perustuu siihen, että tuloksellisuusmittarit liitetään tulostavoitteisiin. (Kuusela 2007, 44-45.) Kuuselan mukaan julkisen sektorin arvioinnin ja strategisen johtamisen mallina on käytetty 1990-luvun lopulta alkaen Kaplanin ja Nortonin kehittämää tasapainotettua mittaristoa (BSC), jossa yhdistetään toisiinsa tuloksellisuuden rahataloudelliset ja ei-rahataloudelliset tekijät eli inhimilliseen pääomaan liittyvät tekijät. Kyseessä on kuitenkin yleinen malli, jota täytyy täydentää kehittämisen pitkän aikavälin strategialla ja siihen liittyvällä lyhyen aikavälin toimenpiteillä. BSC-malli on otettu kunnallisten palveluiden uuden tuloksellisuussuosituksen perustaksi. (Kuusela 2007, 46.)

2.3.2 Tarkastuslautakunnan arviointitehtävä

Tarkastuslautakunta on kuntalain edellyttämä pakollinen lautakunta, jonka tehtävästä todetaan lain 71 §:ssä:

Tarkastuslautakunnan on valmisteltava valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat sekä *arvioitava*, ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet kunnassa ja kuntakonsernissa toteutuneet. Tarkastuslautakunnan on huolehdittava kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta.

Jos kunnan taseessa on kattamatonta alijäämää, tarkastuslautakunnan on *arvioitava* talouden tasapainotuksen toteutumista tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman ja toimenpideohjelman riittävyttä.

Edellä mainitun lainkohdan perusteella tarkastuslautakunnalla on kunnan hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestämisen ohella ja siihen liittyen säädösperusteinen arviointitehtävä. Tarkastuslautakunnan tulee arvioida kunnan toiminnan, toimintatapojen ja palvelujen järjestämisen tarkoituksenmukaisuutta. Tässä tehtävässä tarkastuslautakuntaa voidaan pitää poliittisena arviointielimenä, joka arvioi poliittisen ohjauksen toteutumisen tuloksellisuutta. Tarkastuslautakunnan ohella myös kunnan tilintarkastaja suorittaa arviointia, erityisesti toiminnan oikeellisuuden ja laillisuuden näkökulmasta. (Harjula & Prättälä 2007, 547.)

Kunnan lakisääteisessä tarkastustoiminnassa joudutaan siis suorittamaan arviointia, mutta mitkä ovat tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan valmiudet arviointitehtävän menestykselliseen toteuttamiseen? Tarkastuslautakunnan jäsenet valitaan kunnissa poliittisin perustein ja tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö julkisista hankinnoista annettun lain perusteella tarjouskilpailun avulla. Tarkastuslautakunnan jäsenten ja tilintarkastajan valinnan kriteerinä ei ole suoranaisesti arvioinnin osaaminen tieteellisestä näkökulmasta tarkasteltuna. Puolueet valitsevat edustajansa tarkastuslautakuntaan, kuten muihinkin luottamuselimiin, saavuttamansa paikkakiintiön puitteissa. Alaluvussa 2.3.1 on käsitelty niin sanottua professionaalista arviointia, jota suorittavat lähinnä alalle koulutetut ja tieteellisestä arviointityöstä kokemusta omaavat asiantuntijat. Tarkastuslautakunnan jäseniksi valitut luottamushenkilöt ovat harvoin arvioinnin ammattilaisia. Anna-Leena Laihasen käsittelee väitöskirjassaan (2009a) tarkastuslautakunnan jäsenten suorittamaa luottamushenkilöarviointia. Hän toteaa (2009b, 355) professionaalista arvioinnista, että se tarjoaa arvioinnin yleisen ideaalimallin siitä, mitä arviointi on, minkälaista sen pitäisi olla ja mitä arvioinnin avulla tuotetaan. Hän kuitenkin nimittää tarkastuslautakunnan arviointitoimintaa amatööriarvioinniksi, jota on yritetty sovittaa professionaaliseen arviointikehykseen ja sen kriteereihin. Toistaiseksi ei olekaan olemassa ”amatööriarvioinnin teoreettista viitekehystä”, jonka puitteissa luottamushenkilöiden suorittamaa arviointia tulisi tarkastella. (Laihanen 2009b, 355.)

Kuntalain mukaan vähintään tarkastuslautakunnan puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan tulee olla valtuutettuja (L 365/1995, 71 § 1 mom). Lisäksi johtosäännöllä voidaan määrätä, että tarkastuslautakuntaan tulee valita vain valtuutettuja ja varavaltuutettuja (L 365/1995, 18 § 1 mom). Tämä tarkoittaa sitä, että puolueet, joiden täytettäväksi tehtävät tulevat, joutuvat valitsemaan henkilöt hyvin suppeasta joukosta. Valinnan mahdollisuudet vähenevät entisestään, jos käytetään kuntalain 18 §:n suomaa oikeutta valita tarkastuslautakuntaan vain valtuutettuja ja varavaltuutettuja. Mitä säädellympää tarkastuslautakunnan jäsenten valinta on, sitä vähäisemmiksi jäävät mahdollisuudet valita jäseniksi henkilöitä, jotka ovat sekä kunnallispolitiikan että arvioinnin asiantuntijoita. Myöskään niissä kunnissa, jossa tarkastuslautakunnan jäsenten valinnassa noudatetaan pelkästään kuntalain 71 §:n 1 mom:ssa säädettyä rajoitetta, ei ole aina saatavissa tarkastuslautakuntaan parasta mahdollista kunnallishallinnollista kokemusta eikä arvioinnin asiantuntemusta. Tarkastuslautakunnan jäsenyys ei välttämättä kiinnosta kokeneita kunnallispoliitikkoja, sillä lautakunnan jäsenyydellä ei katsota olevan riittävää painoarvoa (Ruostet-

saari & Holttinen 2004, 57). Myöskään Laihasen (2009b, 355) näkemyksen mukaan tarkastuslautakunnan jäsenyyttä ei ole pidetty riittävän arvostettuna luottamustehtävänä ja siksi on jouduttu valitsemaan rivipoliitikkoja, koska kunnallispolitiikan raskassarjalaiset valitsevat mieluummin kunnanhallituksen jäsenyyden. Kun tarkastuslautakunnan jäsenyyttä ei pidetä palkitsevana ja kunnallispoliittista uraa edistävänä, saattaa tästä olla luonnollisena seurauksena, että lautakuntaan eivät hakeudu ne kunnallispoliitikot, joilla olisivat parhaat edellytykset arviointitehtävään.

Kuntalain mukaiset tarkastuslautakunnat ovat olleet toiminnassa noin 16 vuotta, mikä on niiden toimintaa tarkasteltaessa vielä suhteellisen lyhyt aika. Koska tutkimus käytännön syistä seuraa muutaman vuoden viiveellä, koskevat useimmat käyttöön saatavat tutkimustulokset vasta kahta tai kolmea ensimmäistä valtuustokautta. Tarkastuslautakuntien arviointityöhön vaikuttaa ratkaisevaksi myös valtuustojen tavoitteen asettelun onnistuneisuus. Creutz ja Sundquist (2002, 25) korostavat valtuuston keskeistä tavoitteenasettelun tärkeyttä: ”Hyvin asetetut tehtävät ovat tuloksellisen arvioinnin perusta. Asetettaessa toiminnalle tavoitteita valtuustotasolla korostuu valtuuston tehtävä kuntalaisten hyvinvoinnin edistäjinä, kunnalle säädettyjen ja sen itse itselleen ottamien tehtävien toteuttajana tai järjestäjänä, kuntalaisten edustajana, kunnan rajallisten resurssien jakajana ja kunnan velvoitteiden toteuttajana.” Tarkastuslautakunnan lisäksi kunnissa suoritetaan arviointia eri toiminnan eri alueilla ja tasoilla. Kunnan keskeinen tehtävä on palvelujen järjestäminen kuntalaisille ja tästä syystä suuri osa arvioinnista kohdistuu palvelutuotantoon. Kuntalaisten perusoikeuksiin kuuluu saada tietoja kunnan tarjoamista palveluista. Palvelujen arviointi on keino tuottaa kuntalaisten kaipaamaa tietoa, jonka perusteella he voivat myös muodostaa käsityksensä siitä, onko kunta onnistunut perustehtävässään. (Creutz & Sundquist 2002, 5.) Läheskään kaikessa kunnassa suoritettavassa arvioinnissa ei ole kysymys tarkastuslautakunnan arviointitoiminnasta, mutta välillisesti tarkastuslautakunnan arviointitoiminta perustuu osittain muista lähteistä saatavaan arviointitietoon.

Tarkastuslautakunta arvioi kunnan toiminnan, toimintatapojen ja palvelujen järjestämisen tarkoituksenmukaisuutta sekä poliittisen ohjauksen toteutuneisuutta ja tuloksellisuutta (Harjula & Prättälä 2007, 547). Pentti Meklin (2009, 39), toteaa Jarmo Vakkurin toimittamassa teoksessa ”Paras mahdollinen julkishallinto” että tuloksellisuuden alakäsitteitä ovat Kunnallisen työmarkkinalaitoksen uuden tulkinnan mukaan: 1) palvelujen (kustannus)vaikuttavuus, riittävyys ja kohdennettavuus, 2) palvelujen laatu ja asiakas-

tyytyväisyys, palvelujen saatavuus ja palveluyksikköjen keskinäinen yhteistyö, 3) tuotavuus, taloudellisuus ja palveluprosessien sujuvuus, 4) henkilöstön aikaansaannoskyky, kuten osaaminen, innovatiivisuus, viihtyvyys, työmotivaatio ja työkyky.

Tuloksellisuutta tulkitaan useimmiten sen perusteella, miten panos – tuotos-suhde organisaatiossa on onnistunut riippumatta siitä, mikä virasto, laitos tai esimerkiksi standardijärjestelmä toimii tulkitsijana. Palveluiden tuottaminen on kuntien ja yleisestikin julkishallinnon keskeisin tehtävä, jonka toteuttamiseen resurssit ovat aina niukat tarpeeseen verrattuna. Verorahoitteisessa toiminnassa tuloksellisuuden yhteydessä puhutaan kolmen E:n mallista, jolloin tuloksellisuuden alakäsitteitä ovat taloudellisuus, tuottavuus/tehokkuus ja vaikuttavuus. Perinteisen verorahoitteisen toimintatavan rinnalla on kunnissa 2000-luvulla vallannut alaa markkinasuuntautunut toimintatapa, jonka yhteydessä tuloksellisuutta kuvaavat eri käsitteet kuin verorahoitteisessa toiminnassa. Markkinarahoitteisessa liiketoiminnassa tuloksellisuutta kuvataan käsitteellä kannattavuus ja vastaavasti markkinarahoitteisessa maksullisessa toiminnassa käsitteellä kustannusvas-
taavuus. (Meklin 2009, 46-47.)

Porokka-Maunuksela ym. (2004, 23) toteavat, että kunnallishallinnon onnistumista voidaan arvioida sen tuloksellisuuden avulla. Tuloksellisuusajattelulla on edelleen keskeinen merkitys kunnallishallinnossa ja -taloudessa ja korostuneesti myös kuntalain mukaiselle kunnan toiminnanohjausmallille. Tuloksellisuus on muodostunut yhdeksi julkishallinnon legitimitetin ja olemassaolon perustaksi. Tuloksellisuuden arvioinnissa vaikuttavuus-osatekijä on osoittautunut usein käytännössä ongelmalliseksi. Onnistunut ja kattava tavoitteiden asettaminen ja tuloksellisuuden arviointi edellyttää kuitenkin kaikkien tuloksellisuuden osatekijöiden huomioon ottamista. Tieto kuntalaisten tarpeiden tyydyttämisen asteesta on edellytys kunnallishallinnon päämäärien toteuttamiselle, painopistealueiden valinnalle ja tulostavoitteiden asettamiselle. Kun edellä mainittu ehto täytetään, toimii tuloksellisuuden arviointi päätöksenteon tärkeänä apuvälineenä. Tuloksellisuuden arviointi ei kuitenkaan saa olla itsetarkoitus, vaan väline pyrittäessä parantamaan kuntalaisille tarjottavia palveluja. Arviointiin uhrattujen resurssien tulee olla oikeassa suhteessa arvioinnilla saatavaan hyötyyn verrattuna. Perimmäinen tarkoitus on kuitenkin kuntalaisten hyvinvoinnin edistäminen. (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 23-25.)

Määrällisten panos – tuotos-tekijöiden ohella tuloksellisuustarkastelussa tulee otettavaksi huomioon laadun käsite, mutta usein esiintyy epävarmuutta siitä, miten ja millä painotuksella huomioon ottaminen tapahtuu. Laadun suhde määrään ja vaikuttavuuteen tulee kuitenkin aina määritellä. Yleisimmän tulkintatavan mukaan laatu on vaikuttavuuden osatekijä. Laadun katsotaan edistävän vaikuttavuutta, jolloin hyvä laatu parantaa vaikuttavuutta ja huono vastaavasti heikentää sitä. Monissa kunnissa on strategisen suunnittelun välineeksi otettu alun perin yksityiselle yrityssectorille suunniteltu Balanced Scorecard-malli (BSC), joka voidaan yhdistää myös perinteisemmin käytettyyn panos – tuotos-malliin, vaikka em. malleissa käytetäänkin eri käsitteitä. BSC-malli korostaa asiakasnäkökulmaa, mikä soveltuu hyvin julkishallinnossa käyttöön otettuun tilaaja – tuottaja-malliin ja siihen läheisesti liittyvään tuotteistamiseen. Palveluja tuotteistettaessa on keskeistä selvittää asiakkuudet ja asiakkaiden tarpeet. Kunnan palvelutuotannon rakenteen ja toimintatavan valintaan vaikuttavat sen omaksumat arvot ja se, ovatko määrälliset tekijät etusijalla vai korostetaanko laatua ja, mikä painotus asetetaan asiakasnäkökulmalle. Valtuusto ottaa strategisessa suunnittelussaan ja tavoitteiden asettelussaan huomioon kunnan arvot sekä julkisen sektorin ja yleisen yhteiskunnallisen kehityksen (Harjula & Prättälä 2007, 495). Tämän seurauksena tapahtunut kehitys ilmenee käytännössä kunnan talousarviossa ja -suunnitelmassa.

Kunnanvaltuuston pitäisi asettaa toimintansa tavoitteet määrittämiensä arvojen ja edellä mainittujen tuloksellisuuden tekijöiden perusteella. Tavoitteet ovat aikaisemmin olleet pääosin määrällisiä, mutta laadullisten tavoitteiden määrä on lisääntynyt 2000-luvulla (Vuorinen 2000, 69). Kunnanhallitus vastaa johtamis- ja valvontatoiminnallaan siitä, että valtuuston asettamat tavoitteet saavutetaan (L 365/1995, 23 § 1 mom). Se on, kuten muutkin valtuuston alaiset toimielimet, tilivelvollinen valtuustolle tekemisistään ja tekemättä jättämisistään. Tarkastuslautakunnan tehtävänä on lähinnä ex post-arvioinnilla todeta tavoitteiden saavuttamisen aste. Vuorisen mukaan vaikuttavuusarvioinnissa organisaation saavuttamia tuloksia verrataan sille asetettuihin tavoitteisiin. Hän pitää tätä vaikuttavuusarviointia keskeisenä, sillä kunnan palvelutuotannon tarkoituksena on saada aikaan myönteisiä vaikutuksia kuntalaisten elämään. Tarkastuslautakunnan arvioinnin keskeinen kohde on kunnanhallitus ja sen toiminta valtuuston päätösten valmistelijana, täytäntöön panijana ja laillisuuden valvojana, mutta tarkastuslautakunta arvioi myös muiden tilivelvollisten toimintaa. Tarkastuslautakunta ei kuitenkaan voi suoranaisesti arvioida toimeksiantajansa valtuuston toimintaa. Sillä on mahdollisuus komment-

toida valtuuston tavoitteenasetteluprosessia ja tehdä ehdotuksia prosessin kehittämiseksi, mutta tavoitteiden sisältö jää tarkastuslautakunnan arviointimahdollisuuksien ulkopuolelle siinäkin tapauksessa, että asetetut tavoitteet jäävät epämääräisiksi. Tarkastuslautakunnalla on mahdollisuus puuttua valtuuston päätöksentekoon kuitenkin silloin, kun se katsoo valtuuston syylistyvän selvään määrärahojen alibudjetointiin ja rikkoo näin kuntalain 65 §:n 2 mom:a eikä kunnalla tässä tapauksessa katsota olevan riittäviä edellytyksiä tehtäviensä hoitamiseen. (Vuorinen 2000, 70-81.)

Kuntalain voimaantulo muutti kuntien budjetin laadintaperiaatteita ja perusteita. Vanhan kunnallislain voimassa ollessa budjetointi oli käytännössä resurssiohjausta, jossa valtuusto osoitti eri hallintokunnille määrärahoja resurssien hankkimiseen. Koska resurssien hankinta oli keskeistä, johti käytössä ollut ohjausmalli inkrementalistiseen lisäysajatteluun ja sen myötä kuntien menojen jatkuvaan kasvuun ja samalla koko julkisen talouden paisumiseen. Kuntalain tultua voimaan siirryttiin budjetoinnissa tulohajautusmalliin, jonka yhtenä tärkeänä päämääränä on tehokkuuden lisääminen ja tuloksellisuuden parantaminen. Tässä yhteydessä lisääntyivät myös vaatimukset vastineen saamisesta maksetuille veroille, niin sanottu ”Value for Money”-ajattelu. Tuloksellisuuden ja tulosten saavuttamisen vaatimus asetti julkistalouden yhä selkeämmin sekä toiminnallisesti että taloudellisesti tilivelvolliseksi. Tulohajautukseen kytkettiin myös tavoitteellisuus ja tavoitteiden asettaminen. Tulos ja tavoite ovat kiinteässä riippuvuussuhteessa toisiinsa. Tavoite voidaan määritellä saavutettavaksi arvioiduksi tilaksi ja se tulisi ilmaista sellaisessa muodossa, että sen saavuttaminen voidaan todeta. Tavoitteen tulisi siis olla mitattavissa. Tähän ei tietenkään ole aina mahdollista päästä, vaan on tyydyttävä määrittämään suuntia, joita kohti pyritään etenemään. Kuntalakiin ei ole kirjoitettu tavoitteelle mitään määritelmää. Kunnissa tavoitteita joudutaan kuitenkin määrittämään sekä mitattavina että ei-mitattavina suunta- tai laatutavoitteina, koska tavoitteiden asettelulla luodaan perusta arvioinnille ja edelleen tarkastuslautakunnan toiminnalle. Mitä selkeämmin kunta pystyy asettamaan tavoitteensa, sitä täsmällisemmin tarkastuslautakunta pystyy arvioimaan niiden saavuttamisen astetta eli vaikuttavuutta. Vaikuttavuus voidaan määritellä myös esimerkiksi palveluprosessin tai -järjestelmien kyvyksi saada aikaan haluttuja vaikutuksia. Käsitteitä vaikuttavuus ja vaikutus tarkemmin määrittelemättä voidaan todeta, että edellä tarkoitettulla haluttujen vaikutusten aikaan saamisella tarkoitetaan lähinnä jonkin toiminnan järjestämistä tai sen toteutumattomuutta. Meklinin (2001, 111) mukaan arvioinnissa oleellista on arvottaminen, jolla osoitetaan onko jokin asia hyvin vai

huonosti, hyödyllinen vai hyödytön jne. Jotta arviointi voidaan tehdä, tarvitaan kriteerit, joiden suhteen vertailu tehdään. Näin saatuun arvottamispäätelmään voidaan sisällyttää lisäksi tapahtumaan johtaneiden syiden selvittäminen ja toimenpidesuosittelujen tekeminen. Kuntalaki ei edellytä tarkastuslautakunnalta tavoitteiden hyvyyden arviointia, oleellista on tavoitteiden toteutumisen arviointi. Hyvyyden arviointi saattaisikin johtaa tarkastuslautakunnan toimeksiantajansa eli valtuuston toimialueelle, mikä ei ole kuntalain hengen mukaista. (Meklin 2001, 91–113.)

Kunnanvaltuuston asettamien tavoitteiden toteutumiseen liittyvä arviointi ei ole pelkästään tarkastuslautakunnan (tuloksellisuus- ja tarkoituksenmukaisuusarviointi) ja tilintarkastajan (laillisuustarkastus) tehtävä, vaan arviointi on kunnan hallintoa koskeva kokonaisvaltainen prosessi. ”Arviointitoiminnan onnistumisen perusedellytys on, että niin luottamushenkilöt kuin eri tehtävissä olevat viranhaltijat ja työntekijät ovat aktiivisesti sitä toteuttamassa ja tekevät myös yhteistyötä” (Creutz & Sundquist 2002, 33). Tavoitteisiin suhteutetun arvioinnin lisäksi kunnassa tehdään myös kehitystä kuvaavaa arviointia, itsearviointia ja vertailuun perustuvaa arviointia. Valtuustotasolla tehtävällä arvioinnilla voidaan täsmentää tarkastuslautakunnan roolia ja tehtäviä. (Creutz & Sundquist 2002, 33–34.) Tuohimäen (2005, 26) mukaan kunnan toiminnan tuloksellisuus perustuu ensisijaisesti henkisten voimavarojen hallintaan ja kehittämiseen, joten myös arvioinnissa pitäisi ottaa huomioon henkilöstön määrään, osaamiseen ja kehittämiseen liittyvien tavoitteiden olemassaolo ja toteutuminen. Tuloksellisuus perustuu henkilöstövoimavarojen hallinnan onnistuneeseen toteuttamiseen. Tehokkuutta voidaan arvioida taloudellisuuden, tuottavuuden ja kannattavuuden avulla. Tehokkuuden ohella merkitystä on tavoiteasettelulla ja palvelutuotannon laadun arvioinnilla, missä on kysymys systemaattisesta laadunvarmistuksesta ja siitä, miten palvelujen käyttäjien toivomukset, odotukset ja tarpeet otetaan huomioon palvelutuotannossa. Vaikuttavuus kuvaa sitä, miten hyvin kuntalaisten odotukset ja tarpeet kunta pystyy palvelutuotannossaan tyydyttämään. Asettavat tavoitteet voidaan laajasti ottaen jakaa henkilöstö-, taloudellisuus-, tuottavuus- ja vaikuttavuustavoitteisiin. Vaikuttavuustavoitteiden toteutumisen arvioinnissa selvitetään, ovatko palvelutuotannon vaikutukset olleet kuntalaisten tavoitteiden, odotusten ja tarpeiden mukaisia. (Tuohimäki 2005, 26–27.)

2.4 Tilintarkastuksen teoreettiset perusteet ja tilintarkastajan arviointitehtävä

Yhteiskunnallinen kehitys on ajan saatossa johtanut tilintarkastuksen syntymiseen. Kehityksen myötä on syntynyt tuotannollisia ja muita yrityksiä, erilaisia yhteisöjä ja julkisen vallan yksiköitä, joissa toimeenpano on delegoitu toimivalle johdolle. Kun tämän kehityksen seurauksena omistajalla tai toimeksiantajalla ei ole ollut enää mahdollisuutta valvoa henkilökohtaisesti toimivan johdon toimintaa, tuli välttämättömäksi delegoida myös toimivan johdon valvonta ja tarkkailu kolmannelle osapuolelle. Näin sai vähitellen alkunsa tilintarkastustoimiala ja tilintarkastuksella onkin merkittävä rooli yritysten ja yhteisöjen toiminnan tarkkailussa ja valvonnassa. Vaikka tilintarkastuksen ensisijaisena tehtävänä onkin tarkastaa ja varmistaa, että toimeksiantaja saa yhteisön toiminnasta ja taloudesta säädetyn tai sovitun informaation, on saadulla informaatiolla myös yhä suurempi yhteiskunnallinen merkitys. (Riistama 1999, 15.)

Tilintarkastus on syntynyt käytännön tarpeiden sanelemana eikä sen taustalla katsota olevan mitään erityistä teoriakehikkoa. Yleisesti teorian muodostuksen tavoitteena on erilaisten ilmiöiden tai tapahtumien ymmärtäminen ja selittäminen, mikä auttaa ennakkoimaan ilmiöiden ja tapahtumien syntymistä. Teoriatausta auttaa asettamaan mielekkäitä tavoitteita inhimilliselle toiminnalle. Tilintarkastuksen tavoitteiden asettelu on teorian puuttuessa hyvin käytäntöläheistä, mutta ei kuitenkaan mielivaltaista tai ristiriitaista. Tavoitteiden asetteluun vaikuttaa mm. vallitseva yhteiskuntajärjestelmä ja kulttuuri sekä yhteiskunnassa vallitsevat eettiset ja moraaliset käsitykset. Toisena vaikuttavana tekijänä ovat poliittiseen ja taloudelliseen päätöksentekoon perustuvat yhteiskunnan kehittämisen tavoitteet. (Riistama 1999, 17.)

Ammattina tilintarkastus on vielä nuori. Se on saanut alkunsa 1800-luvun teollisen vallankumouksen aikana Iso-Britanniassa yritysten pääomien kasvaessa, mikä asetti uusia vaatimuksia taloudellisen informaation antamiselle (Riistama 1999, 18). Suomessa tilintarkastus on instituutiona noussut yleisen mielenkiinnon kohteeksi vasta 1980-luvulla, jolloin pääomamarkkinat lähtivät kehittymään nopeasti. Toki tilintarkastusta oli suoritettu aikaisemminkin, mutta esimerkiksi KHT-tarkastajia oli 1970-luvulla vasta noin 100 henkilöä. 1990-luvun alun lama aiheutti Suomessakin tarpeen säädellä tarkemmin tilintarkastustoimintaa sekä sen tehtäviä, mahdollisuuksia ja rajoituksia sekä tilintarkastajien vastuuta. Tämä johti tilintarkastuslain säätämiseen ja laki tuli voimaan vuoden

1995 alusta. Tässä yhteydessä on todettava, että tilintarkastuksen lähtökohta Suomessa on erilainen kuin anglosaksisissa maissa. Suomessa tilintarkastus on lakisääteistä ja tilintarkastusvelvollisuus on laajempi kuin edellä mainituissa maissa. Tilinpäätösinformaatio on Suomessa julkisempaa kuin useimmissa muissa maissa. (Riistama 1999, 18-19.) Riistaman mukaan tilintarkastus Suomessa on lähinnä laillisuusvalvontaa, vaikka tilintarkastajalta odotetaankin perustellusti myös tarkoituksenmukaisuuteen liittyviä kannanottoja. Tilien ja hallinnon tarkastusta ohjaavat viime kädessä lainsäädäntö ja tarkastettavaa yhteisömuotoa koskevat omat säännöt (2000, 11).

Tällä hetkellä voimassa oleva tilintarkastuslaki on tullut voimaan 1.7.2007. Uuden lain mukaan tilintarkastusvelvollisuus ei koske pienimpiä yhteisöjä. ”Tilintarkastaja on kuitenkin aina valittava yhteisössä, jonka pääasiallisena toimialana on arvopapereiden omistaminen ja hallinta ja jolla on kirjanpitolain 1 luvun 8 §:ssä tarkoitettu huomattava vaikutusvalta toisen kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan tai rahoituksen johtamisessa.” (L 459/2007.) Tilintarkastusvelvoitteista vapautettuja, mutta aikaisemmin tilintarkastusvelvollisia yhteisöjä, koskevat nykyisin yhdistyslaissa säädetyt toiminnantarkastuksen järjestämisvelvoitteet (L 503/1989, 38 a §).

Myllymäki on todennut, että yksityisoikeudellisten yhteisöjen talousvalvonnan lähtökohtana uskottavan tilintarkastusinstituution olemassaolo. Tilintarkastuksen tarkoituksena on antaa totuudenmukainen ja puolueeton lausunto yhteisöjen tilikauden tilinpäätöksestä, kirjanpidosta ja hallinnosta. Vuositilintarkastus on myös julkisyhteisöjen talousvalvonnan keskeisin tehtävä ja tätä korostavat oikeusnormit. Samalla Myllymäki yhtyy Riistaman näkemykseen tilintarkastuksen käytännön läheisyydestä. Tilintarkastus on kontrollitoiminto, jota tarvitaan jonkun ollessa tilivelvollinen jollekin toiselle ja, johon kuuluu läheisesti raportointivelvollisuus toimeksiannon antajalle. Kaikkeen tilintarkastustoimintaan kuuluvat yhteiset lähtökohdat, jotka perustuvat tarkastusmateriaalin todennettavuuteen, riittävään tarkastustarkkuuteen, luotettavaan kirjanpitoon ja tilinpäätökseen, tilintarkastajan riippumattomuuteen ja eettisten sääntöjen kunnioittamiseen. Julkistaloudessa ja sen tarkastuksessa ei voida sulkea politiikkaa kokonaan ulkopuolelle. Poliittisten arvojen merkitys korostuu etenkin valtion talouden tavoitteiden asetteluksa, lainsäädännössä ja budjetoinnissa. Tällä on vaikutusta myös tilintarkastukseen, mikä on selkeä ero yksityissektoriin verrattuna. Koordinaatiokyky on yhteiskunnallisten organisaatioiden toiminnan keskeinen edellytys, mikä tarkastuksen teoriakehittelyssä edellyttää ohjauksen, valvonnan ja arvioinnin suhteuttamista organisaation tavoitteisiin.

Tuloksellisuuden yhdistäminen vain tarkoituksenmukaisuustarkastukseen usein korostettuihin tuloksellisuusodotuksiin ei ole perusteltua, vaan arviointia on tehtävä jatkuvasti myös laillisuusnäkökulmasta. Hallinnon lainalaisuus edellyttää tilintarkastajilta kykyä arvioida laillisuusnäkökulmasta tilivelvollisten virkavastuuta. Tästä huolimatta arvioinnin pääpaino on kuitenkin tarkoituksenmukaisuudessa, joka ilmentää julkistalouden hoitoa toimivaltaisten edustuselinten asettamien tavoitteiden mukaisesti. Tarkoituksenmukaisuustarkastuksessa käytetään vertailuaineistoina talousarvioita ja -suunnitelmia, tehtyjä hallintopäätöksiä, tulossopimuksia ja velvoittavaa lainsäädäntöä. Yksityisellä sektorilla tuloksellisuuden keskeinen tavoite on yksittäisen tulosityksikön menestyminen ja liikeloudellinen voitto, mikä vaikuttaa johtamistavan valintaan tuloksellisuuden arviointiin. Julkisella sektorilla toiminnan lähtökohtana on yleinen etu. (Myllymäki 2007, 132-134.)

Tilintarkastuksen, kuten myös julkisyhteisöjen toiminnan ja talouden, keskeinen ongelma liittyy vaikuttavuuden käsitteeseen, jolla tarkastuksen näkökulmasta tarkoitetaan ensisijaisesti tavoitteiden saavuttamisen astetta. Vaikuttavuuden arvioinnissa ydinasia on määrän sijasta laatu. Kyseessä on julkisyhteisön kyky tuottaa verovaroilla riittävästi kansalaisten tarpeet ja odotukset tyydyttäviä palveluita ja muita suoritteita. Tuloksellisuus on julkisyhteisön toiminnallista onnistumista kuvaava yläkäsite, jonka alakäsitteitä ovat vaikuttavuus ja taloudellisuus. Julkistaloudessa taloudellisuuteen liittyy aina perusilmiönä niukkuus. Samoilla niukoilla resursseilla pyritään tuottamaan entistä enemmän suoritteita tai kääntäen samat suoritteet pyritään tuottaa aikaisempaa pienemmillä kustannuksilla. (Myllymäki 2007, 134-135.)

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tehtäviään suorittaessaan. Tämän lisäksi tilintarkastajan on noudatettava yhtiömiesten sekä yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen antamia erityisiä ohjeita, jos ne eivät ole ristiriidassa lain, yhtiöjärjestyksen, sääntöjen, yhtiösopimuksen, kansainvälisten tilintarkastusstandardien, hyvän tilintarkastustavan tai ammattieettisten periaatteiden kanssa (L 459/22). Hyvän tilintarkastustavan lähteenä toimivat Kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFAC:n (International Federation of Accountants) antamat hyvää tilintarkastustapaa koskevat standardit ja eettiset ohjeet. Euroopan unionin tilintarkastusdirektiivin myötä on tilintarkastuslakiin tullut myös vaatimus Euroopan yhteisöissä sovellettavaksi hyväksyttyjen kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattamisesta lakisääteisissä tilintarkastuksissa. Täten standardeista on tulossa laintasoista sääntelyä. Toistaiseksi EU:ssa

ei ole hyväksytty yhtään kansainvälistä tilintarkastusstandardia. (Kansainväliset tilintarkastusalan standardit 2010, VII.) Julkisella hallinnolla on myös oma hyvä tilintarkastustapansa, jonka kehitykseen on vaikuttanut voimakkaasti julkishallinnon ja -talouden tarkastajista säädetty laki (L 467/1999). JHTT-yhdistyksen vuonna 2006 julkaisema suositus ”Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa” koskee sekä valtiontalouden että kunnallistalouden tilintarkastusta. Julkisen talouden tilintarkastuksessa ei ole otettu käyttöön yksityisen sektorin hyvän tilintarkastustavan periaatteita toimintojen liiallisen erilaisuuden vuoksi. Yksityisen sektorin voiton tavoittelun ensisijaisuuden sijasta julkisella sektorilla on keskeistä tarkastaa toimivaltaisten hallintoelinten asettamien tavoitteiden toteutumista. Kansanvaltainen elementti on merkittävin tekijä, joka erottaa julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan yksityissektorin vastaavasta toimintatavasta. Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan tehtävänä on määrittää tilintarkastuksen laajuutta ja määrää. (Myllymäki 2007, 135-136.)

Tilintarkastuslaki ei koske julkisyhteisöjä (L 459/2007). Julkisyhteisöt eivät kuitenkaan ole vapautettuja tilintarkastuksesta, vaan niiden tilintarkastuksesta on säädetty erikseen. Riistaman (1999, 11) mielestä erot yksityisen ja julkisen sektorin taloudenhoitoa koskevan informaation käsittelyssä ja esittämisessä lähestyvät.

Kunnan tilintarkastajaa, tilintarkastusta ja tilintarkastuskertomuksen käsittelyä koskevat säädökset ovat kuntalain 9. luvun 72-75 §:ssä. Nykyisin ovat kuntien ja kuntayhtymien monet palvelutuotantoon liittyvät toiminnot yhtiöitetty, jolloin niiden tilintarkastus tulee suorittaa tilintarkastuslain mukaisesti ja ottaa huomioon myös muun muassa osakeyhtiölain (L 624/2006) ja asunto-osakeyhtiölain (L 599/2009) säädökset. Tilintarkastuslain mukaan yhtiöiden tilintarkastajina voivat toimia pääsääntöisesti vain KHT- ja HTM-tilintarkastajat. Tilintarkastuslain 7§:n perusteella kunnan tai kuntayhtymän määräysvallassa olevan yhtiön tilintarkastajaksi voidaan kuitenkin KHT- tai HTM-tarkastajan lisäksi valita JHTT-tarkastaja ja saman lain 57 §:n 4 mom:n perusteella voidaan HTM-tarkastajan sijasta valita JHTT-tarkastaja, kun laissa määritellyt euromääräiset tai henkilömäärään perustuvat raja-arvot alitetaan.

Sekä tarkastettavan organisaation kirjanpitoa ja taloushallintoa että tilintarkastajan toimintaa ohjaavat vahvasti myös ammattikuntien antamat ohjeet ja yleiset toimintaperiaatteet. Tilintarkastajan suorittama arviointi liittyy tarkastustoiminnassa tehtyihin havaintoihin ja niistä johdettuihin johtopäätöksiin kunnan hallinnon ja talouden lainmu-

kaisuudesta. Tehdessään johtopäätöksiä valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumisesta voi tilintarkastaja joutua tekemään myös tarkoituksenmukaisuustarkastusta (Harjula & Prättälä 2007, 559), mikä on käytännössä arviointia.

3 AIKAISEMPI TUTKIMUS

3.1 Väitöskirjatasoinen tutkimus

Tilintarkastuksen tutkimus on kansainvälisestikin varsin nuorta, sillä Yhdysvalloissa siitä on alettu laajemmin kiinnostua vasta 1970-luvulla ja Euroopassa 1990-luvulla (Kosonen 2005, 17). Suomessa tosin julkaistiin ensimmäinen ja samalla Pohjoismaiden ensimmäinen tilintarkastusta koskeva väitöskirja jo vuonna 1965, kun Svenska Handelshögskolanissa tarkastettiin professori Reginald Jägerhornin väitöstutkimus ”Informationsvärdet i finländska aktiebolags revisionsberättelser”. Seuraavaa väitöskirjaa saatiinkin odottaa lähes 30 vuotta. Vuonna 1994 ilmestyi myös Svenska Handelshögskolanissa tarkastettu Johan-Erik Fantin väitöskirja ”Revisorns roll - en komparativ studie av revisorers, företagledares och aktieägares attityder till extern revision i Finland och Sverige”. Ensimmäinen julkishallinnon tilintarkastusta koskeva väitöstutkimus oli vuonna 1995 ilmestynyt Erkki Vuorisen väitöskirja ”Tilintarkastus uudessa kunnalliskulttuurissa”. (Kosonen 2005, 18.) Vuorisen kunnallista tilintarkastusta käsittelevä tutkimus on jäänyt harvinaisuudeksi alallaan, sillä kokonaisuudessaan vähälukuinen tutkimus on kohdistunut lähinnä yritysten tilintarkastukseen. Muita suomalaisia tilintarkastuksen väitöskirjoja ovat olleet vuoteen 2011 mennessä Maj-Lis Saarikiven (1999) ”Tilintarkastajain riippumattomuus”, Hannu E. Koskisen (1999) ”Tilinpäätöksen lainmukaisuus ja tilintarkastuskertomus: oikeudellinen tutkimus osakeyhtiön tilinpäätöksen virheiden ja puutteiden olennaisuudesta sekä niiden vaikutuksesta tilintarkastuskertomuksen sisältöön”, Janne Viitasen (2000) ”Auditors Professional Ethics and Faktors Associated with Disciplinary Cases against Auditors”, Ingaliil Aspholmin (2002) ”Rättsekommisk analys av revisors skadeståndansvar i Norden”, Aila Virtasen (2002) ”Laskentatoimi ja moraali: laskenta-ammattilaisten käsityksiä hyvästä kirjanpitoavasta, hyväksyttävästä verosuunnittelusta ja hyvästä tilintarkastustavasta”, Lasse Niemen (2003) ”Essays on Audit Pricing”, Leena Kososen (2005) ”Vaarinpidosta virtuaaliaikaan, sata vuotta suomalaista tilintarkastusta”, Annukka Jokipiin (2006) ”The Structure and Effectiveness of Internal Control: a Contingency approach”, Anna Samsonovan (2006) ”Lo-

cal Responses to International Pressure. A Process of Institutionalisation of Audit Quality in Russia”, Johanna Miettisen (2008) ”The Effect of Audit Quality on the Relationship between Audit Committee Effectiveness and Financial Reporting Quality”, Kim Ittosen (2009) ”Audit Reports and Stock Markets” ja Mikko Zernin (2009) Essays on Audit Quality” (Kihn & Näsi 2011, 70-78). Edellä mainittujen tilintarkastuksen väitöskirjojen lisäksi on ilmestynyt vuonna 2012 ainakin Tapani Torpon väitöskirja ”Tilintarkastusverkoston muodostuminen ja toiminta toimivan johdon vallinnassa olevassa osakeyhtiömuotoisessa yrityksessä”.

Edellä on todettu, että tilintarkastuksen osuutta kunnan päätöksenteossa tarkasteleva tutkimus on määrältään niukkaa. Tilannetta hankaloittaa myös se, että tieteellisen tutkimuksen vaatimukset täyttävät julkaisut kattavat yleensä vain osan aihealuekokonaisuudesta. Kuntalain voimaantulon jälkeinen ulkoista tarkastusta koskeva tutkimus on kohdistunut suurelta osin tarkastuslautakunnan tehtäviin ja toimintaan. Laillisuustarkastukseen liittyvä tutkimus näyttää olevan vähäisempää, minkä vuoksi sen vaikutuksista kunnan päätöksentekoon on saatavissa vähemmän tieteelliseen tutkimukseen perustuvaa tietoa kuin tarkoituksenmukaisuustarkastukseen liittyvästä tutkimuksesta.

3.2 Kunnallisen tilintarkastuksen kehitys

Väitöskirjatasoista tutkimusta kunnan tilintarkastuksesta edustaa Erkki Vuorisen väitöskirja ”Tilintarkastus uudessa kunnalliskulttuurissa”, joka on julkaistu vuonna 1995 ennen uuden kuntalain säätämistä. Vuorinen esittää kuitenkin tutkimuksessaan mallin uudeksi tilintarkastusjärjestelmäksi, joka perustui tilintarkastuksen yleisen teoriaperustan lisäksi sekä suomalaisen kunnallisen tilintarkastuksen historialliseen että julkisessa hallinnossa tapahtuneeseen yleiseen kehitykseen (Vuorinen 1995, 11). Suomi liittyi Euroopan unioniin 1.1.1995, millä oli heijastusvaikutuksensa koko suomalaiseen yhteiskuntaan.

Vuorisen väitöskirja sisältää katsauksen Suomen kunnallisen tilintarkastuksen historiaan. Vertailun vuoksi teoksen rinnalla voisi tarkastella Leena Kososen vuonna 2005 tarkastettua väitöskirjaa ”Vaarinpidosta virtuaaliaikaan. Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta”, joka keskittyy lähinnä osakeyhtiöiden tilintarkastuksen kehitykseen, mutta antaa samalla hyvän yleiskuvan tilintarkastuksen yleisestä kehityksestä 1800-luvun lopulta 2000-luvun alkuvuosiin.

Vaikka Suomi on itsenäisenä valtiona kansainvälisesti tarkastellen suhteellisen nuori, ulottuu sen paikallisen itsehallinnon historia aina pakanuuden ajalle saakka (Vuorinen 1995, 27). Kristinusko tuli Suomeen ruotsalaisten suorittaman ensimmäisen ristiretken yhteydessä noin vuonna 1150, ja Ruotsin vallan ajan katsotaan alkaneen Suomessa viimeistään vuonna 1249 suoritettua toisen ristiretken seurauksena (Ruotsin vallan aika Suomessa). Tämän jälkeen maalaiskuntien paikallinen itsehallinto tuli vähitellen yhä riippuvaisemmaksi Ruotsin keskushallinnosta. Samalla kunnallishallinto liittyi läheisesti seurakuntien hallintoon. Maaseudun paikallishallinto organisoitiin pitäjiksi ja pitäjän tilinpito oli maallisen ja kirkollisen hallinnon yhdentymisen johdosta kirkkoherran vastuulla. Tilintarkastus toteutettiin pitäjäkokousten yhteydessä. Kaupungeissa kehitys oli toisenlainen kuin maalaiskunnissa, koska kaupungeilla oli kruunulle huomattavasti suurempi taloudellinen merkitys kuin maalaiskunnilla. Ensimmäinen kaupunkilaki säädettiin jo 1300-luvulla, ja 1600-lukuun mennessä kaupunkien talous oli saavuttanut merkittävät mittasuhteet. Kaupunkien oli tilitettävä osa tuloistaan veroina ja maksuina Ruotsin keskushallinnolle, jolla oli siten myös tarve järjestää kaupunkien taloudenhoidon valvontaa. Tämä johti talouden säännöllisiin vuositarkastuksiin ennen Valpurin messua. Tilintarkastajiksi valittiin 12 miestä kauppiaista ja käsityöläisistä. Maalaiskunnissa ensimmäinen varsinainen tilintarkastushenkilöstö, kolme erikseen nimettyä henkilöä, valittiin Parkanon kappelissa v. 1859. (Vuorinen 1995, 27-29).

Suomen siirtyminen Venäjän vallan alaisuuteen vuonna 1809 ei muuttanut paikallisen taloushallinnon ja tilintarkastuksen käytäntöjä oleellisesti, vaan Suomi sai edelleen vaikutteensa pääosin Ruotsista, jonka paikallishallinnon uudistamisen esimerkkiä seuraten ryhdyttiin Suomessakin valmistelemaan ehdotusta kunnallishallinnon uudelleen järjestämisestä. Ehdotuksen pohjalta säädettiin vuonna 1865 asetus kunnallishallituksesta maalla ja vuonna 1873 asetus kunnallishallituksesta kaupungissa. Edellä mainitut asetukset sisälsivät myös määräykset kunnallisesta tilintarkastuksesta. Kaupunkeja koskeva asetus oli kuitenkin huomattavasti kehittyneempi, ja se sisälsi myös säädökset irtaimen ja kiinteän omaisuuden tarkastamisesta, jotka puuttuivat maalaiskuntia koskevasta asetuksesta (Vuorinen 1995, 29-30). Tämän jälkeen kunnallishallintoa koskevia lakeja on uudistettu useita kertoja ja niihin liittyviä tilintarkastusta koskevia säännöksiä on kehitetty. Hallinnon tarkastus liitettiin osaksi tilintarkastusta vuonna 1925 voimaan tulleilla kunnallislakien muutoksilla. Samassa yhteydessä säädettiin kunnallisille keskusjärjes-

toille mahdollisuus osallistua kuntien tilintarkastukseen. Kaupunkiliiton Kunnallinen Keskustoimisto sai kuitenkin oman tarkastustoimintansa käyntiin vasta 1930-luvulla. Sen sijaan maalaiskuntia edustanut Maalaiskuntien liitto sai toimintansa käyntiin välittömästi (Vuorinen 1995, 34-35). Lain muutos mahdollisti ammattitilintarkastajien käytön kunnan luottamushenkilötilintarkastuksen ohella. Viitteitä sisäisen tarkastuksen sisällyttämisestä osaksi talouden tarkastustoimintaa oli ensimmäisen kerran vuoden 1934 kunnallislakien uudistuksessa. Kaupungit saattoivat myös palkata vakinaisen tilintarkastajan, joka lain mukaan oli valtuuston alainen. Lain uudistuksessa säädettiin, että kaupungin vakinaisten tilintarkastajien laatimien asiakirjojen tuli olla myös luottamushenkilötilintarkastajien käytössä. (Vuorinen 1995, 36.) Vuoden 1948 kunnallislaki oli luonteeltaan kokoava, ja silloin maalaiskuntia ja kaupungeja koskevat säännökset koottiin samaan lakiin (Vuorinen 1995, 37). Kuntamuotojen oikeudelliset erot kuitenkin säilytettiin vielä vuoden 1948 kunnallislaisissa (Harjula & Prättälä 2007, 14). Vuoden 1948 kunnallislaisissa säädettiin kunnan tilintarkastajien vähimmäismääräksi neljä varsinaista ja neljä varajäsentä, joista yksi varsinainen ja yksi varajäsen saattoi olla kuntien keskusjärjestön asettama ammattitilintarkastaja. Tilintarkastajan tehtävä oli luonteeltaan tavanomaisen kunnallisen luottamustehtävän kaltainen. (Vuorinen 1995, 37-38.) Vuoden 1948 lakiin sisältyi myös säännös, jonka perusteella kunnanvaltuusto saattoi asettaa tarkastusvaliokunnan tarkastamaan kunnan hallintoa. Kaupungeilla oli ollut jo 1900-luvun alusta saakka mahdollisuus asettaa tarkastusvaliokunta tarkastamaan kunnan varojen sijoitustoimintaa. Epäselväksi on kuitenkin jäänyt, millainen yhteys valiokunnalla oli tilintarkastukseen. (Vuorinen 1995, 41.) Vasta vuoden 1976 kunnallislaki oli yhtenäistävä, ja siinä samat säännökset koskivat kuntamuodosta riippumatta kaikkia kuntia (Harjula & Prättälä 2007, 14). Yksi lainmuutoksen tärkeimmistä tavoitteista oli kunnallisen itsehallinnon ja kuntien luottamushenkilöiden aseman vahvistaminen. Tilintarkastuksen merkitystä haluttiin myös korostaa sisällyttämällä sitä koskevat säädöskohdat uudessa laissa omaan lukuunsa. Toiminnan jatkuvuus miellettiin yhä tärkeämmäksi arvoksi, mistä syystä tilintarkastajien toimikausi säädettiin valtuustokauden mittaiseksi aikaisemman vuoden sijasta. Sen lisäksi, että kunnalliset keskusjärjestöt olivat laatineet kunnille oman tilintarkastussääntömallin, säädettiin vuoden 1976 kunnallislaisissa, että kuntien oli laadittava oma tilintarkastussääntönsä. (Vuorinen 1995, 39-40.) Vuoden 1948 kunnallislain mahdollistama tarkastusvaliokunta sisältyi myös vuoden 1976 kunnallislakiin (Vuorinen 1995, 41).

1990-luvulle tultaessa koko suomalaisella yhteiskunnalla oli edessään useita vaikeasti ratkaistavia ongelmia, jotka koskivat myös kunnallishallintoa. Sotien jälkeisinä vuosikymmeninä luotu pohjoismaisen mallin mukainen hyvinvointiyhteiskunta oli joutunut kriisiin. 1990-luvun alkuvuosia koettelivat lamavuodet. Samaan aikaan Euroopan yhtiäistymiskehitys eteni voimakkaasti. Yhdistymiskehitys vaikutti kaiken muun ohella valtiota pienempiin alueyksiköiden hallintoon. Yhdistyvässä Euroopassa päätöksentekoa haluttiin tuoda lähemmäs kansalaista ja samalla vähentää ylhäältä tulevaa ohjausta. Muuttuneessa tilanteessa myös kansalaiset heräsivät entistä voimakkaammin vaatimaan oikeuksiaan ja halusivat saada äänensä kuuluville. (Vuorinen 1995, 15.) Sekä yleinen eurooppalainen että Suomen kansallinen kehitys aiheutti tarpeen uudistaa kunnallishallintoa ohjaavaa peruslakia. Valtioneuvosto asettikin 21.3.1991 komitean valmistelemaan kunnallislain kokonaisuudistusta. Eduskunta hyväksyi uuden kuntalain 10.2.1995, tasavallan presidentti vahvisti sen 17.3.1995, ja laki tuli voimaan 1.7.1995 (Harjula & Prättälä 2007, V) poisluettuna kunnan taloutta ja tilintarkastusta koskevat säännökset, jotka tulivat voimaan vasta 1.1.1997 lukien (Harjula & Prättälä 2007, 494). Lakiuudistuksen tavoitteena oli parantaa kunnallishallinnon joustavuutta, mahdollistaa hallinnon sopeuttaminen muuttuviin olosuhteisiin ja korostaa kuntien itsehallinnollista asemaa. Tilintarkastuksen kannalta merkittävin muutos oli siirtyminen luottamushenkilötilintarkastuksesta ammattimaiseen tilintarkastukseen. Tilintarkastajan tuli olla JHTT-tarkastaja tai JHTT-yhteisö. Samalla kuntien tilintarkastustoiminta esitettiin avattavaksi avoimelle kilpailulle. (Vuorinen 1995, 79-81.)

3.3 Esimerkkejä aikaisemmasta tutkimuskirjallisuudesta

Tämä alaluku sisältää päätelmät pro gradu-seminarityönä laaditusta harjoitusaineesta, joka käsitteli aikaisempaa tutkimusta täydennettynä Vakkurin artikkelista ”*Laadunvarmennuksen ongelma julkishallinnon tilintarkastuksessa*” tehdyillä johtopäätöksillä. Useimmat tutkijat, joihin tässä yhteydessä on viitattu, ovat todenneet, että tilintarkastuksen tieteellinen tutkimus on ollut Suomessa varsin vähäistä. Kunnallista tilintarkastusta kokonaisuutena edustaa vain Erkki Vuorisen (1995) väitöskirja ”*Tilintarkastus uudessa kunnalliskulttuurissa*”. Vuorisen tutkimustyötä ovatkin useat tutkijat käyttäneet eritasoisten tutkimustöidensä lähdeiteoksena. Muun muassa Anna-Leena Laihanen (2009a) viittaa oman väitöskirjansa tarkastuslautakuntaa koskevassa osassa useasti Vuorisen

tutkimukseen. Vuorisen väitöstutkimus kytkee yhteen ennen vuonna 1995 voimaan tullutta kuntalakia edeltäneen tilintarkastuskäytännön ja sen jälkeisen käytännön, vaikka väitöskirja onkin ilmestynyt ennen kuntalain voimaantuloa. Suomalaisen yhteiskunnan muutos oli alkanut jo 1980-luvulla ja kiihtyi edelleen 1990-luvulla. Yleinen kansainvälistyminen ja Euroopan yhdentyminen heijastuivat myös paikallisyhteisöihin. Tässä yhteydessä myös kuntalaiset alkoivat tuntea kiinnostusta omista oikeuksistaan ja halusivat vaikuttaa itseään ja elinympäristöään koskevaan päätöksentekoon. Kunnissakin voimistui paine siirtyä hallintobyrokratiasta palvelukulttuuriin. Vuorinen vastaa muutosvaatimuksiin esittäessään mallin kunnan uudeksi tarkastusjärjestelmäksi, joka muistuttaa uuden kuntalain myötä käyttöön tullutta järjestelmää. Lainmukaisuudentarkastus sekä tuloksellisuus- ja vaikuttavuustarkastus esitetään erotettavaksi toisistaan ja painopiste asetetaan jälkimmäiseen. Johtopäätöksissään Vuorinen ei kuitenkaan pitänyt kunnan tarkastusjärjestelmässä toteutettua muutosta riittävänä.

Anna-Leena Laihasen (2009a) väitöskirja *”Ajopuusta asiantuntijaksi – luottamushenkilöarvioinnin merkitys kunnan johtamisessa ja päätöksenteossa”* käsittelee luottamiesarviointia kunnan johtamisessa ja päätöksenteossa. Tilintarkastuksen kannalta tärkeää on tutkimuksen tarkastuslautakuntaa ja ammattitilintarkastajaa koskeva osuus sekä tarkastuslautakunnan yhteys kunnan tilintarkastajaan. Tutkija suhtautuu melko kriittisesti tarkastuslautakunnan kykyyn suorittaa syvällistä ja päätöksentekoa hyödyttävää arviointia. Vaikka tarkastuslautakunnan arviointi on jälkikäteistä, pitäisi tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden arvioinnin antaa valtuustolle perusteita tulevaisuutta koskevaan päätöksentekoon. Laihasen mukaan tarkastuslautakunta on liian riippuvainen tilintarkastajasta ja tilintarkastajilla on tarkastuslautakunnan kautta mahdollisuus vaikuttaa kunnan päätöksentekoon, mikä on kuntalain hengen vastaista. Myöskään kuntien valtuustot eivät ole pystyneet määrittämään riittävän selkeästi kuntien tavoitteita, jotta tarkastuslautakunnilla olisi ollut tarvittavat perusteet omassa arviointitehtävässään.

Hanna Kärkkäisen (1998) lisensiaattitutkimus *”Tilintarkastajien uskottavuus sidosryhmien näkökulmasta”* on tieteellinen tutkimus yksityisen sektorin tilintarkastustoiminnan uskottavuudesta sidosryhmien näkökulmasta. Tutkimus oli valittu tarkasteltavaksi siksi, että siinä esitetään kattavasti ne tilintarkastajaan ja hänen tehtävänsä liittyvät yleiset tekijät, joihin tilintarkastuksen uskottavuus perustuu. Yksityisen sektorin tilintarkastus-

toiminnan keskeiset perusteet ovat sovellettavissa myös kunnalliseen tilintarkastustoimintaan.

Ilkka Ruostetsaaren ja Jari Holttisen (2004) tutkimuksessa ”*Tarkastuslautakunta kunnan päätöksenteossa*” tarkastellaan tarkastuslautakuntien toiminnasta saatuja kokemuksia ja sitä, miten lautakunnat ovat löytäneet paikkansa kuntien luottamushenkilöorganisaatioissa ja toisaalta millainen arvo tarkastuslautakuntien tekemälle työlle annetaan. Tutkijat esittävät aluksi kriittisen kannanoton tarkastuslautakunnan säätämisestä lailla pakolliseksi lautakunnaksi. Säädöksen katsottiin olevan ristiriidassa yleisen hallinnon deregulaatiokehityksen kanssa ja vastoin Suomessakin voimaan tulleen Euroopan neuvoston itsehallinnon peruskirjan henkeä. Jatkossa tutkijat korostavat tarkastuslautakunnan erityisasemaa lautakuntien joukossa kunnanhallituksesta riippumattomana luottamuselimenä. He näkevät lautakunnalla olevan kunnan hallinnon kehittäjän rooli. Tarkastuslautakunnan tärkein tehtävä on kunnan toiminnan tuloksellisuuden arviointi joko suppeasti tai laajasti tulkiten. Erityisesti tarkastuslautakunnan pitäisi arvioida, mitkä valtuuston asettamista tavoitteista ovat jääneet toteutumatta. Tutkimus osoitti, että kuntien luottamushenkilöt olivat tyytyväisiä tarkastuslautakunnan toimintaan ja arviointikertomuksiin. Kunnan tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen jälkeen tärkeimmäksi luottamushenkilöiden tiedon lähteeksi todettiin tarkastuslautakunnan arviointikertomus. Tarkastuslautakuntaa ei kuitenkaan katsottu hyödynnetyn riittävästi ja siksi sen profiilin kohottaminen koetaan tärkeäksi kehittämistavoitteeksi. Lautakunnan jäsenten pätevyyden kehittämistä pidetään välttämättömänä, mikä lisäisi sen arvovaltaa ja painoarvoa. Tämä taas lisäisi lautakunnan kiinnostavuutta kunnan kokeneiden paikallispoliitikkojen keskuudessa.

Muut tarkastelussa mukana olleet tieteelliset julkaisut tai artikkelit ovat tunnettujen yliopisto-tutkijoiden laatimia. Tutkimuksilla on vahva teoreettinen tausta ja laaja tarkastelunäkökulma. Juha-Pekka Martikaisen, Pentti Meklinin, Lasse Oulasvirran ja Jarmo Vakkurin (2002) tutkimus ”*Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen*” hyödyntää osittain KuntaSuomi 2004 -tutkimusohjelmassa hankittua empiiristä aineistoa. Tutkimus sisältää myös kunnallisen tarkastustoiminnan historiallisen kehitystarkastelun, myöhemmin useissa tutkimuksissa viitatus päämies-agenttimalliin perustuvan teoreettisen perustan, tilintarkastusjärjestelmän arvioinnin peruskäsitteet sekä nykyisen tarkastusjärjestelmän kuvauksen. Tutkimuksen keskeisenä osana ovat JHTT-palvelujen hankintaan

ja palvelujen tuottajan valintaan liittyvät kriteerit sekä koettu tyytyväisyys, mahdollisen lisäarvon kokemus ja vaikutus kunnan toimintoihin ja kehittämiseen. Kokemus todettiin yhteiseksi nimittäjäksi ja valintakriteeriksi, sen sijaan hinta oli toisarvoinen seikka. Hankintalain vaatimukset on kuitenkin huomioitava tarjouskilpailun järjestämisessä ja ratkaisemisessa. Hankittuihin JHTT-palveluihin oltiin hyvin tyytyväisiä ja niiden katsottiin tuoneen huomattavasti lisäarvoa kunnille. Konsultti- ja neuvontapalvelut koettiin eniten lisäarvoa tuottaviksi palveluiksi, mikä kuvaa kuntien oman osaamisen olevan riittämätöntä. Yleinä havaintona todettiin, että kunnat odottivat myös tilintarkastuspalvelun ohella saavansa sellaisiakin palveluita, joita ne eivät olleet tilanneet. Sisäinen valvonnan koettiin olevan kunnissa eniten kehittämistä kaipaava osa-alue.

Professori Aimo Rynänen (2001) arvioi Myllymäen ja Vakkurin toimittamassa teoksessa ”Tulos, normi, tilivelvollisuus” julkaistussa artikkelissaan ”*Tarkastuslautakunta valtuuston apuelimenä. Valtuuston aseman vahvistamista vai kuntien valtiovalvonnan kunnallistamista?*” kriittisesti kuntalain säätämiseen liittyneitä ristiriitaisuuksia. Samaan seikkaan olivat kiinnittäneet huomiota myös Ruostetsaari ja Holttinen. Lakisääteisiä lautakuntia oli vähennetty Suomen kunnista muun muassa vapaakuntakokeilusta saatujen kokemusten perusteella. Sääntelyn vähentämistä puolsi Suomenkin lainsäädäntöön sisällytetty Euroopan neuvoston paikallisen itsehallinnon peruskirja, missä todetaan, että paikallisviranomaisien on saatava päättää sisäisestä hallintorakenteestaan ja voitava sovittaa se paikallisiin tarpeisiin. Arvostelua herätti tarkastuslautakunnan ottaminen mukaan vasta lainvalmistelun loppuvaiheessa. Hallituksen eduskunnalle antama lakiesitys sisälsi Rynäsen mielestä heikennyksiä kunnalliskomitean esitykseen verrattuna. Rynäsen näkemyksen mukaan valtuuston asema kunnan keskeisenä vallankäyttäjänä kaventui, kun se uusien johtamismallien mukaan syrjäytettiin käytännön johtamisesta strategioiden luojaksi. Valtuuston aseman heikentäminen vaikutti suoraan myös tarkastuslautakunnan toiminnan merkittävyyttä heikentävästi.

Professorien Pentti Meklin, Lasse Oulasvirta ja Jamo Vakkuri Kunnallistieteellisessä aikakauskirjassa 3/2005 julkaiseman tieteellisen artikkelin ”*Markkinat, tarkastus ja kontrolli: Tarkastuksen muuttuva rooli julkisella sektorilla*” taustalla ovat kehittyneet taloustieteen, tarkastuksen, julkisyhteisöjen johtamisen ja laskentatoimen teoriat. Tutkijoiden huolena on, että julkisen sektorin hankintavastuulla olevien ulkoistettujen aineettomien palvelujen tarkastusinformaation riittävä tuottaminen saattaa olla vaarantumassa.

Ulkoiselta palvelun tuottajalta ostettujen palvelujen vaikuttavuutta ei aina voida tutkia ja arvioida samalla tavalla kuin tuotettaessa palvelu itse. Ulkoistettujen palvelujen hankintaan liittyviä ongelmia ei ole ainakaan artikkelin julkaisuajankohtaan mennessä tutkittu riittävästi. Esimerkiksi palvelujen hankintaan liittyy vastakkaisia intressejä, kun julkinen sektori pyrkii ostajana takaamaan kunnalle hyvän kustannusvaikuttavuuden ja ulkopuolinen tuottaja vastaavasti oman toimintansa tuottavuuden ja taloudellisuuden. Palvelun hankintaprosessiin tulee liittää hankinta- ja tuotantosopimus, joka astuu voimaan, kun hankintapäätös tehdään. Näin menetellen voidaan hankittavan palvelun tuotannon laatua ja sopimuksenmukaisuutta valvoa ja tarkastaa myös tuotannon ollessa meneillään. Tarkastusvastuu kuuluu tilintarkastajalle ja sisäiselle tarkastajalle. Tarkastuslautakunnan tehtäviin kuuluu kunnan järjestämisvastuulla olevien ulkoistettujen palveluiden hankinnalle asetettujen tavoitteiden saavuttaminen, missä korostuvat vaikuttavuustavoitteet. Monimutkaisissa ja hankalissa hankintaprosesseissa tehdään virheitä, samoin niiden tarkastuksessa ja valvonnassa, mutta virheistä on voitava myös oppia. Tarkastusten laatu ja lisäarvo organisaatiolle riippuu tarkastajan kyvyssä edistää havainnoillaan ja kehittämissuosituksillaan oppimista virheistä, jotka koskevat uusia palvelutuotannon järjestelyjä sekä ohjausta ja kontrollia. Artikkelin laatijat esittävät harkittavaksi tarkastusvaliokunnan perustamista koordinoimaan kaikkea tarkastustoimintaa.

Professori Jarmo Vakkurin (2011) artikkelissa ”*Laadunvarmennuksen ongelma julkishallinnon tilintarkastuksessa*”, joka on julkaistu Vakkurin, Oulasvirran, Wackerin ja Kivimäen toimittamassa teoksessa ”*Tarkastus ja arviointi: julkisen ja yksityisen rajapinnassa*”, paneudutaan julkishallinnon tilintarkastuksen laadunvarmennuksen ongelmaan. Tilintarkastus ja sen laadunvarmennus kulkevat käsi kädessä. Molempien sisältö ja merkitys jäävät vähälle huomiolle, jollei mitään ongelmia ilmene. Jos tarkastus epäonnistuu, otetaan myös tarkastuksen laadunvarmennus suurennuslasin alle. Laadunvarmennuksella siis luodaan lisäarvoa tarkastukselle. Tarkastelun lähtökohtana on väite siitä, että tilintarkastus on palvelutuotteena monitulkintainen ja jopa epämääräinen. Asiakkaan eli yleensä palvelun tilaajan ja maksajan sijasta tarkastuksesta koituvat hyödyt kohdistuvat kolmansille osapuolille. Tätä ongelmallisuutta lisää se, että palvelua tilattaessa ei voida olla varmoja hankittavan tuotteen laadusta eikä se välttämättä selviä täysin edes toimeksiantosuhteen päätyttyäkään.

Jos tilintarkastus on tuotteena epämääräinen, ei sen laadun määrittäminenkään ole yksiselitteistä. Varsinkin yksityisellä sektorilla, jossa tilintarkastuspalveluja tarjotaan kilpailuilla markkinoilla, tilintarkastajan tärkeää eettistä arvoa, riippumattomuutta, uhkaavat monet tekijät. Käsitteet tarkastuksen tosiasiallinen laatu ja, miltä laatu näyttää, eivät myöskään aina ole yhteneviä. Kun tähän lisätään odotuskuilun käsite, voidaan todeta, että tarkastuksen laatuun ja sen laadunvarmennukseen on tarve kiinnittää erityistä huomiota uskottavuuden säilyttämiseksi. Erääksi keinoksi varsinaisten laadun kehittämistoimenpiteiden ohella ovat tulleet laadun korvikkeet, joita ovat muun muassa sekä yksityisellä että julkisella sektorilla tarkastusprofessioiden kehittämät standardit ja hyvän tilintarkastustavan ohjeistot. Koska tilintarkastusala on kilpailulle altis, käytetään myös laatuun liittyviä tekijöitä kilpailuaseina. Liiallinen standardointi ja standardeihin tukeutuminen vaikuttaa heikentävästi yksittäisen tarkastajan erityisosaamiseen ja toiminnan laatuun. Tarkastuksen laatua tarkasteltaessa on otettava huomioon varsinkin yksityisellä sektorilla tarkastuspalvelun tilaajan vaikutus, sillä asiakas ei ole korkeaa hintaa palvelusta, jonka hyödyistä osa valuu asiakkaan sijasta kolmansille osapuolille. Näin tarkastuksessa joudutaan ehkä tekemään kompromisseja ja tinkimään myös palvelun laadusta.

Oman vaikutuksensa tarkastustoimintaan ja sen laatuun aiheuttavat toimintaympäristön muutokset. Julkisella sektorilla tapahtunut hallinnon toimintatapojen muutos heijastuu myös tarkastustoimintaan. Tämä on vaikuttanut myös yksityisen sektorin ja julkisen sektorin tarkastusprofessioiden välisiin suhteisiin professioiden tavoitteisiin. Tarkastustoiminnan ja siihen liittyvän laadunvarmennuksen tulevaisuuden tavoitteiden määrittelyyn vaikuttaa myös yhteispohjoismainen ja muu kansainvälinen kehitys. INTOSAI on siirtynyt kansainvälisten ISA-standardien soveltamiseen julkisen sektorin tarkastustoiminnassa, mutta samalla myös kehittänyt omia julkisen sektorin standardejaan.

Julkisella sektorilla tarkastuksen pitää olla monipuolisempaa kuin yksityisellä eikä pelkkä rahaprosessin tarkastaminen riitä. Sama vaatimus kohdistuu myös laadunvarmennukseen. Laadukkaalta tarkastusjärjestelmältä odotetaan rahaprosessin tarkastamisen lisäksi informaatiota julkisyhteisöjen tuloksellisuudesta ja siitä, millaisia ovat kansalaisille tuotetut palvelut ja siitä, saavatko kansalaiset uhrauksilleen riittävän vastikkeen. Tuottavuuskäsitteistön lisäksi on puhuttava tuloksellisuuskäsitteistöstä, jota edustaa jo tutuksi tullut kolmen E:n malli. Palveluiden järjestämisen muotojen monipuolistuminen asettaa uusia vaatimuksia palveluiden hankintaosaamiselle sekä edelleen tarkastustoiminnalle ja sen laadunvarmennukselle. Julkisella sektorilla tarkastustoiminta

jakautuu lainsäädännöstä johtuen kunnalliseen ja valtiontalouden tarkastustoimintaan. Ainakaan toistaiseksi ole nähtävissä, että näitä tarkastussuuntia oltaisiin yhdistämässä. Julkishallinnon tilintarkastajien koulutus tapahtuu kuitenkin samojen vaatimusten mukaan. Säädöspohjaisen korkeakoulutuksen jälkeen suoritettu JHTT-tutkinto mahdollistaa työllistymisen kunnallisiin tai valtionhallinnon tilintarkastaja- tai asiantuntijatehtäviin, sisäisen tarkastuksen tehtäviin tai esimerkiksi kansallisten tai kansainvälisten ohjelmien arviointitehtäviin. Julkisen hallinnon tarkastajan roolit ovat moninaiset ja tämä aiheuttaa ongelmia myös laadunvarmennukselle. Laadunvarmennuksen täytyy kuitenkin seurata tarkastusta, sillä jos joitain julkisen hallinnon tarkastuksen osa-alueita jäisi varmennuksella kattamatta, jäisi myös osa järjestelmän toimivuudesta kertovaa informaatiota saamatta.

4 Ulkoisen tarkastuksen tehtävät

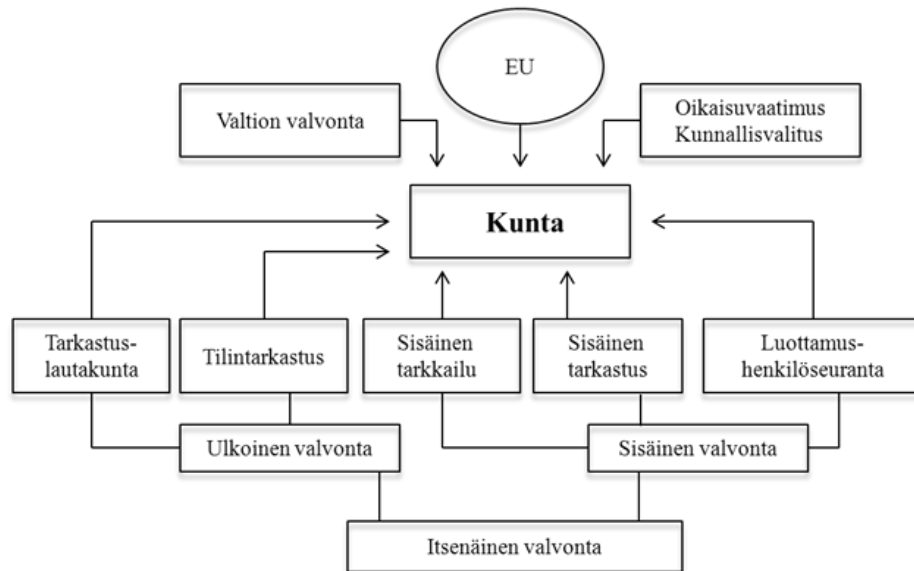
4.1 Tarkastuslautakunnan tehtävät

Kuntalaissa on säädetty perusteet kunnan hallinnon ja talouden tarkastukselle ja siten myös kunnalliselle tarkastusjärjestelmälle. Kuntalakia valmistellut komitea oli asettanut kuntalain yhdeksi tavoitteeksi uskottavuuden lisäämisen (Kaksonen & Kotonen 2002a, 23). Valvonnan tehostamisen tarve oli tullut ilmeiseksi hallinnon rakenteiden uudistuksessa, kuntien siirtyessä yhä enemmän konsernirakenteisiksi, valtionosuusjärjestelmän uudistuessa ja kunnallistalouden kriisiytyessä. Kuntalaiset tiedostivat myös entistä paremmin asemansa päämiehenä sekä olemassa olevan tilivelvollisuusasetelman, jota on tarkasteltu edellä päämies – agenttiteorian yhteydessä.

Edustuksellisessa demokratiassa valtuusto edustaa kuntalaisia, jolloin kunnan toimielimet ja johtavat viranhaltijat ovat tilivelvollisia valtuustolle. Valtuusto määrittelee kunta-laisten puolesta myös kuntalaisille itselleen kohdentuvan verotaakan ja maksuvelvoitteet. Kuntalaisilta, valtiolta ja muista lähteistä saamiensa resurssien puitteissa valtuusto määrittää alaisilleen toimielimille ja muulle kuntaorganisaatiolle toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet. (Vuorinen 2000, 13-15.)

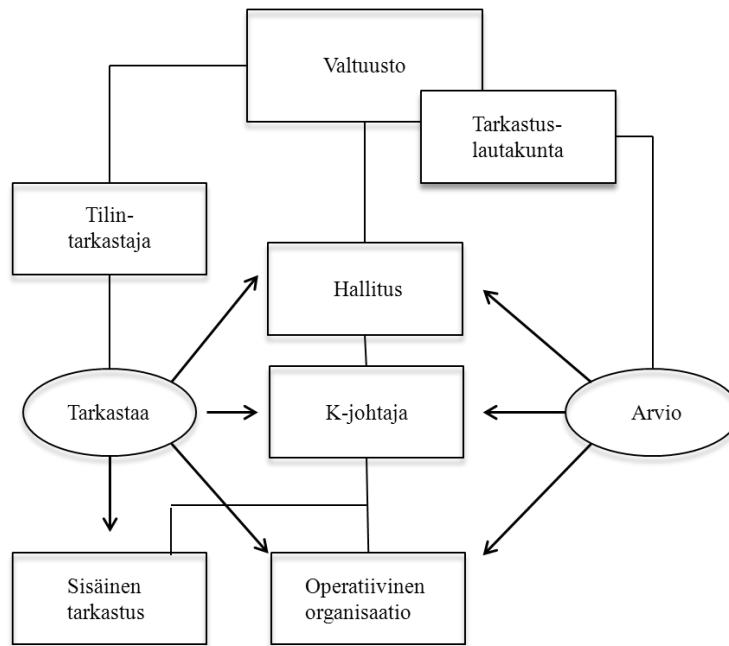
Kunnan valvontajärjestelmä sisältää myös muita elementtejä kuin edellä mainitut ammattitilintarkastajan tai tarkastusyhteisön suorittama laillisuustarkastus ja tarkastuslau-

takunnan suorittama tarkastus, jotka molemmat ovat ulkoiseen valvontaan liittyviä tarkastusmuotoja. Ulkoista valvontaa suorittavat myös valtio ja sen sektoriviranomaiset, jotka on tässä tutkimuksessa rajattu tarkastelun ulkopuolelle. Kunnan toiminnan valvonnan kokonaisjärjestelmä on esitetty kuviossa 2. Samoin on tarkastelun ulkopuolelle rajattu joitakin viittauksia lukuun ottamatta koko sisäinen valvonta.



Kuvio 2 Kunnan toiminnan valvonta (Kaksonen & Kotonen 2002a, 23)

Valtuusto määrittää kunnalliselle hallinnolle arvot, jotka vaikuttavat myös tarkastustoiminnan taustalla. Asianmukaisesti järjestetty ja toimiva tarkastusjärjestelmä vahvistaa koko kunnallishallinnon uskottavuutta. Kunnan tarkastusjärjestelmä on esitetty kuviossa 3. Tämän ohella tarkastustoiminnan toinen keskeinen arvo on oikean tiedon varmistaminen tarvitsijoiden käytettäväksi. Tarkastustoiminnalla varmennetaan, että myös kuntalaiset saavat oikeat ja riittävät tiedot tilivelvollisten toiminnan lain- ja tarkoituksenmukaisuudesta sekä tuloksellisuudesta. Tarkastustoiminnan kolmas perusarvo on julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan noudattaminen. Hyvään tilintarkastustapaan sisältyvät tarkastustoiminnan eettiset arvot, joista yksi on riippumattomuus. Tarkastustoiminnan uskottavuuden kannalta on oleellista tarkastajien, niin tilintarkastajan kuin tarkastuslautakunnankin, riippumattomuus tarkastettavasta. Merkittävää ei ole pelkästään tosiasiallinen riippumattomuus, vaan myös se millaisena tilanne näyttää kuntalaisten näkökulmasta. Muodollisesti laillinen toiminta ei aina näytä uskottavalta, mikä helposti murentaa uskottavuutta. (Vuorinen 2000, 20.)



Kuvio 3 Kunnan tarkastusjärjestelmä Vuorista (1998) mukaillen (Kaksonen & Kotonen 2002a, 24)

Kunnanvaltuuston tehtävänä on kuntalain 71 §:n mukaan asettaa toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastamista varten tarkastuslautakunta. Kuntalaissa on säädetty, että lautakunnan puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan tulee olla valtuutettuja (Harjula & Prättälä 2007, 543-544). Tarkastuslautakunnan riippumattomuuteen kiinnitetään erityistä huomiota. Lautakunnan jäseniä ja varajäseniä koskevilla kelpoisuusrajoitteilla pyritään varmistamaan tarkastuksen riippumattomuus ja luotettavuus. (Kaksonen & Kotonen 2002a, 22.) Kuntalain 71 §:n 4 mom:ssa säädetään viranhaltija- ja luottamustehtävät, joiden haltijoita ei voida valita tarkastuslautakuntaan

Tilintarkastajan valintaan liittyvän tarjouskilpailun järjestämisen lisäksi tarkastuslautakunta määrittelee tilintarkastuksen painopistealueet. Tilintarkastus on ammattitilintarkastajan tehtävä ja lautakunnan erityisohjeet voivat koskea joitakin yksityiskohtia, mutta eivät yleisemmin tilintarkastajan työtä. Tarkastuslautakunta on poliittisin perustein valittu toimielin, jolla voidaan katsoa olevan poliittinen vastuu tilintarkastuksen toteuttamisesta. Tilintarkastajalla on tehtävässä vaadittava ammatillinen osaaminen ja hän suunnittelee sekä toteuttaa tarkastustoimintansa itsenäisesti, mutta hänellä on mahdollisuus keskustella työnsä sisällöstä tarkastuslautakunnan kanssa. Tarkastuslautakunnan tehtävänä on varmistaa, että tilintarkastajalla on käytettävissään riittävät resurssit tarkastustehtävänsä suorittamiseksi siten, että hänen riippumattomuutensa ei kärsi. Lisäksi

tarkastuslautakunnan tulee varmistaa omien resurssiensa riittävydestä. Koko kuntakonsernin tilintarkastuksen yhteensovittaminen kuuluu myös tarkastuslautakunnan tehtäviin. Lautakunta ei kuitenkaan voi valita kuntakonserniin kuuluvien osakeyhtiöiden tilintarkastajia, vaan valinnan suorittaa yhtiön yhtiökokous. Tarkastuslautakunnalla ei ole oikeutta vaatia tai saada tarkastettavakseen konserniyhtiöiden asiakirjoja. Tiedonsaanti-oikeus rajoittuu konsernijohdon suorittamaan raportointiin ja kunnan viranhaltijoiden hallussa oleviin yhtiöitä koskeviin asiakirjoihin. (Harjula & Prättälä 2007, 545-546.)

Tarkastuslautakunnalla on kiinteä yhteys valtuustoon ja se poikkeuksena yleiseen valmisteluvastuuseen valmistelee kunnanhallituksen sijasta hallinnon ja talouden tarkastukseen liittyvät asiat. Tarkastuslautakunta valmistelee tilintarkastajan valinnan valtuuston päätöksentekoa varten. Samoin lautakunta valmistelee tarvittaessa tilintarkastajan erottamisen, tilintarkastuskertomuksen käsittelyn valtuustossa sekä ja siihen liittyen vastuuvapauden myöntämistä koskevan esityksen. Tarkastuslautakunnan keskeinen tehtävä on kunnan toiminnan tuloksellisuuden arviointi eli arvion esittäminen siitä, miten valtuuston kullekin tilikaudelle asettamat tavoitteet on saavutettukunnassa ja kuntakonsernissa. (Harjula & Prättälä 2007, 546-547.)

Tarkastuslautakunnan tehtävänä ei ole tilintarkastus, mutta tilintarkastuskokemus ei ole haitaksi. Tärkeämpää on kuitenkin, että tarkastuslautakunnan jäseniksi valittavilla henkilöillä olisi kunnallispoliittista kokemusta ja näkemystä kuntakokonaisuuden hallinnasta, sillä mitä paremmin luottamushenkilö on perillä kuntalaisten arjesta ja elämäntilanteista sitä paremmin hän pystyy arvioimaan tehtyjen päätösten ja järjestettyjen palvelujen vaikuttavuutta kuntalaisen näkökulmasta (Kaksonen & Kotonen 2002b, 107). Tarkastuslautakunnan tulee kiinnittää huomiota toiminnan, toimintatapojen ja palvelujen järjestämisen tarkoituksenmukaisuuteen. Lautakunta on poliittisin perustein valittu toimielin, mistä seuraa, että sen roolina on arvioida poliittisen ohjauksen toteutumista ja tuloksellisuutta. Tavoitteiden toteutumisen arvioinnin onnistuminen edellyttää, että valtuusto on asettanut selkeät ja arvioitavissa olevat tavoitteet ja, että kunnanhallitus on tilivuotta koskevassa toimintakertomuksessaan esittänyt oman näkemyksensä tavoitteiden toteutumisesta. Tarkastuslautakunta esittää tuloksellisuusarviointinsa tulokset arviointikertomuksessa, jonka se toimittaa valtuustolle. Kunnanhallituksen ja sen toiminnan ohella arviointi kohdistuu myös kunnallisten viranhaltijoiden ja kuntakonserniin kuuluvien yhtiöiden toiminnan tuloksellisuuteen ja siihen, miten toteuttamisvastuussa olevat toimintayksiköt onnistuneet valtuuston asettamien tavoitteiden toimeenpanossa ja to-

teuttamisessa. Tavoitteiden toteutumisen ohella tärkeätä on kiinnittää huomiota niihin tavoitteisiin, jotka eivät ole toteutuneet ja mistä toteutumattomuus on johtunut. Tärkeätä on myös todeta, miten konserniyhteisöjen valvojiksi nimetyt viranhaltijat ovat tehtävänsä hoitaneet. (Harjula & Prättälä 2007, 547-548.) Tarkastuslautakunnan arviointitoiminnan tärkein tietolähde on kunnanhallituksen johdolla laadittu toimintakertomus, joka on luonteeltaan itsearviointiin perustuva asiakirja. Tärkeän asemansa vuoksi toimintakertomuksen tulee olla huolellisesti ja systemaattisesti laadittu toiminnan kuvaus, johon tarkastuslautakunnan tulee suhtautua positiivisen kriittisesti. (Hakulinen ym. 2005, 11.)

Tarkastuslautakunta voi ottaa kantaa valtuuston asettamien tavoitteiden syntyprosessiin ja tehdä myös esityksiä prosessin kehittämiseksi. Lautakunta voi myös arvioida valtuuston asettamien tavoitteiden seurannan toteuttamista ja seurantatiedon hyväksikäyttöä. (Vuorinen 2000, 78-79.) Tarkastuslautakunnan ei pidä arviointitoiminnassaan kuitenkaan syyllistyä puuttumaan kunnanhallituksen johtamistoimintaan, vaan tyytyä arvioimaan hallituksen toiminnan tarkoituksenmukaisuutta, tuloksellisuutta ja vaikuttavuutta (Harjula & Prättälä 2007, 548). Lautakunnan tehtävänä ei ole myöskään puuttua kunnanvaltuuston tavoitteiden asetteluun eikä muuhunkaan hallinto- tai johtamistoimintaan. Myllymäki toteaa kuitenkin, että ellei valtuusto ole asettanut tavoitteita tai ne ovat liian väljiä tai julistuksenomaisia, tarkastuslautakunta ei voi pitäytyä lakisääteisessä tavoitteiden toteutumisen arvioinnissa, vaan voi kritisoida valtuuston kyvyttömyyttä toimia kuntalain 65 §:n edellyttämällä tavalla (2007, 329). Tarkastuslautakunnan puuttumiskyvyn ylittää myös mahdollisen kehysbudjetoinnin käyttäminen kunnan talousarviota laadittaessa. Tätä budjetointitapaa käytettäessä osoitetaan vain määrärahoja eri kohteisiin eikä varainkäyttöpäätökseen sisällyt tavoitteiden tai päämäärien asettaminen. Menettelytapaa voidaan pitää perustellusti kuntalain vastaisena ja tarkastuslautakunnan tulee todeta tämä arviointikertomuksessaan. (Hakulinen ym. 2005, 81.)

Kuntalain 65 §:n 3 mom:n mukaan pitää kunnan taloussuunnitelman olla tasapainossa tai ylijäämäinen enintään neljän vuoden pituisena suunnittelukautena, jos talousarvion laatimisvuoden taseeseen ei arvioida kertyvän ylijäämää. Jos taseen alijäämää ei saada katetuksi suunnittelukautena, taloussuunnitelman yhteydessä on laadittava yksilöity toimenpideohjelma, jonka avulla alijäämä katetaan valtuuston erikseen päättämänä kattamiskautena. Tarkastuslautakunnan on esitettävä arvio mahdollisen talouden tasapainottamiseen liittyvän toimenpideohjelman toteutumisesta sekä siitä, onko laadittu oh-

jelma realistinen ja ovatko tehdyt toimenpiteet olleet riittäviä (Harjula & Prättälä 2007, 549).

Tarkastuslautakunnan arviointikertomukselle ei ole säädetty sisältö- tai muotovaatimuksia. Tästä syystä kertomukset poikkeavat toisistaan sekä sisällöltään että laajuudeltaan (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 37). Myöskään lautakunnan suorittamaa muusta raportoinnista ei ole olemassa säädöksiä.

Tarkastuslautakunnan toiminta jaksottuu suurelta osin varsinaisen tilintarkastuksen aikataulun mukaan. Kunnan ja kuntakonsernin tilinpäätös on kuntalain mukaan saatava valmiiksi tilivuotta seuraavan vuoden maaliskuun loppuun mennessä. Tilinpäätöksen yhtenä osana on toimintakertomus, joka sisältää kunnanhallituksen selvityksen siitä, miten valtuuston asettamat hallinnolliset, toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet ovat kunnassa toteutuneet. Kunnan toimintakertomuksen valmistumisen jälkeen tarkastuslautakunta aloittaa tarkastettavan tilivuoden toimintaa koskevan lopullisen arvioinnin ja arviointikertomuksen laadinnan.

Tarkastuslautakunnan valtuustolle osoittama arviointikertomus käsitellään samassa kunnanvaltuuston kokouksessa kuin tilinpäätös ja tilintarkastuskertomus (Vuorinen 1996, 63). Kuntalain uudistuksella pyrittiin lisäämään toteutuneen toiminnan seurannan ja arvioinnin merkitystä sekä tekemään havaintojen perusteella johtopäätöksiä tulevan toiminnan suunnittelulle ja uusien tavoitteiden asettamiselle. Talousarvion hyväksymiskokous tilivuotta edeltävän vuoden lopulla on ollut pitkään eräänlainen vuosittainen ”huippukokous”. Kuntalain säätämällä on pyritty luomaan edellisen tilivuoden tilipäätöskokouksesta samankaltainen tavanomaista tärkeämpi kokous, jossa tilinpäätöksen hyväksymisen ja vastuuvapauden myöntämisen lisäksi todetaan, missä menneellä tilikaudella onnistuttiin ja mihin jäi parantamisen varaan. Johtopäätökset pitäisi pystyä ottamaan huomioon jo heti seuraavan toimintavuoden toiminnan ja talouden suunnittelussa.

4.2 Tilintarkastajan tehtävät

Kuntalain 71 §:n mukaan tarkastuslautakunnan tehtäviin kuuluu kunnan hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestäminen, mihin kuuluu osana tilintarkastajan valintaan liittyvän tarjouskilpailun järjestäminen. Tilintarkastajan lopullisen valinnan suorittaa kuitenkin valtuusto tarkastuslautakunnan valmistelun pohjalta. Tilintarkastaja ja tarkastuslau-

takunta voivat kuitenkin keskustella tilintarkastuksen painopisteistä ja tilintarkastaja voi ottaa huomioon tarkastuslautakunnan näkemyksiä sekä ohjeita laatiessaan tarkastussuunnitelmaansa. Tilintarkastajan tulee kuitenkin säilyttää riippumattomuutensa ja pysyä noudattamaan julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa. Luontevan tarkastustoiminnan järjestämisen ohella lautakunnan on huolehdittava siitä, että tilintarkastukselle osoitetaan riittävät resurssit riippumattoman tarkastuksen toteuttamiseksi. (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 39-40.)

Kunnan ylimpänä päättäjänä ja vallan käyttäjänä valtuusto valitsee toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastamista varten tilintarkastajan, joka voi olla vain julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajalautakunnan hyväksymä henkilö (JHTT-tilintarkastaja) tai yhteisö (JHTT-yhteisö) (L 365/1995, 72 § 1 mom ; Harjula & Prättälä 2007, 553). Tilintarkastajien määrää ei ole kuntalaissa säädetty. Kuntalain valmistelun yhteydessä käydystä keskustelusta huolimatta KHT- ja HTM-tilintarkastajille, joilla ei ole JHTT-tilintarkastajan pätevyyttä, ei voimaan tullessa laissa säädetty oikeutta toimia kunnan tilintarkastajana, vaan voimaan tullessa laissa säädettiin kunnan tilintarkastajan tehtävä JHTT-tarkastajien yksinoikeudeksi. Tilintarkastaja ei ole tehtävässään luottamushenkilö eikä kunnan viranhaltija, vaan tehtävä pidetään toimeksiantotehtävänä. Tilintarkastaja toimii tarkastustehtävässään virkavastuulla ja on toiminnastaan sekä vahingonkorvaus- että rikosoikeudellisessa vastuussa sekä salassapitovelvollisuuden osalta rikoslain virkarikossäännösten alainen. (Harjula & Prättälä 2007, 554-556.) Kuntalakiin on sisällytetty myös vaatimus tilintarkastajan riippumattomuudesta (L 365/1995, 72 § 2 mom). Riippumattomuusvaatimusta on täydennetty kuntalain 72 §:n 3 mom:n säännöksillä, jotka koskevat tilintarkastajan esteellisyyttä. Tilintarkastajan puolueettomuus edellyttää, että hänellä ei ole suoranaisesti lainsäädännössä säädettyjen yhteyksien ohella muitakaan riippuvuussuhteita kuntaan tai kunnan päättäjiin. (Harjula & Prättälä 2007, 554-557.)

Tilintarkastus on valtuuston valvontaväline, jolla se varmistuu siitä, että kunnan hallintoa ja taloutta hoidetaan valtuuston päätösten ja sen asettamien tavoitteiden mukaisesti sekä hyväksyttyä talousarviota noudattaen. Tilintarkastajan tehtävää on kuitenkin tarkasteltava laajemmin kuin pelkästään valtuuston näkökulmasta. Kuntalaiset ja valtio ovat myös tärkeitä sidosryhmiä, joiden tietotarpeita tilintarkastus palvelee. Tilintarkastuksella varmistetaan, että kunnan hallinnossa ja talouden hoidossa noudatetaan voimassa olevaa lainsäädäntöä. Tarkastuksen tarkoituksena on suojata sekä kunnan ja kunta-

laisten että valtion etuja. Tämän lisäksi tilintarkastuksessa tulee tarkastaa, että kunnan viranhaltijat täyttävät virkavelvollisuutensa asianmukaisesti. Tarkastustoiminnalla pyritään takaamaan kunnan toiminnan lainmukaisuus, julkinen luotettavuus, tehokkuus ja vaikuttavuus. (Myllymäki 2007, 314.)

Tilintarkastajan on säädetty kuntalain 73 §:n 1 mom:ssa. Tilintarkastajan tehtäviä voidaan säädellä yksityiskohtaisemmin valtuuston hyväksymällä tarkastussäännöllä. Säädösten lisäksi valtuusto voi antaa tilintarkastajille suosituksia tai ohjeita, jotka eivät velvoita tilintarkastajia. Valtuusto voi budjettivallan käyttäjänä myös jonkin verran vaikuttaa tilintarkastuksen laajuuteen. Tilintarkastus kohdistuu kunnan koko hallintoon ja talouteen, niin sen lakisääteisiin kuin yleisiin tehtäviin. Kunnan lakisääteisten tehtävien tarkastuksella ja tarkastuksen tuloksella on tärkeä merkitys kunnassa toteutetun hallinnon luotettavuudelle kuntalaisten ja valtionhallinnon näkökulmasta. (Myllymäki 2007, 315.) Valtiohan on tärkeä kunnan toiminnan rahoittaja ja tilintarkastuksella osoitetaan rahoittajalle, onko kunta käyttänyt valtiolta saamiaan rahoja säädösten mukaisesti ja ovatko kunnan toimittamat valtionosuuksien perusteet määritetty oikein. Myös kunnan saamien EU-tukien ja niiden käytön laillisuuden tarkastus on tilintarkastuksen tärkeä osa-alue (Myllymäki 2007, 317).

Tilintarkastajan tehtävässä korostuu laillisuustarkastus. Laillisuustarkastuksen ohella tilintarkastaja tekee myös tarkoituksenmukaisuustarkastusta, vaikka siitä pääosin vastaa tarkastuslautakunta. Tilintarkastajan eräs lakisääteinen tehtävä on tarkastaa, että kunnan sisäinen valvonta on järjestetty asianmukaisella tavalla, mikä Myllymäen mukaan suostaan edellyttää laillisuustarkastuksen ohella tarkoituksenmukaisuustarkastusta (2007, 316). Tilintarkastajan tulee arvioida kokonaisuutena palvelutoiminnan tehokkuutta ja vaikuttavuutta. Palvelutuotannon ohella tarkastetaan kunnan hallinto-organisaatio, sen toiminta ja konsernirakenne. (Myllymäki 2007, 316-17.) Porokka-Maunuksela ym. yhtyvät Myllymäen näkemykseen ja toteavat esimerkkinä tilintarkastajan joutuvan puuttumaan tarvittaessa tarkoitussidonnaisuuden rikkomis- eli harkintavallan väärinkäyttö tapauksiin (2004, 41). Tilintarkastaja ei voi kuntalain perusteella kuitenkaan suoraan tarkastaa tai arvioida valtuuston toimintaa eikä sen päätösten oikeellisuutta tai hyvyttä (L 365/1995, 75 § 2 mom).

Kuntalain 73 §:n 1 mom:n perusteella tilintarkastajan tehtäviin kuuluu valvoa, että kunnan ja kuntakonsernin sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti. Sisäisen valvonnan

järjestämisvastuu on kunnanhallituksella ja sen käytännön toteuttamis- ja valvontavastuu on kunnanjohtajalla (Harjula & Prättälä 2007, 542). Sisäisen valvonnan tavoitteena on kunnan hallinnon ja talouden toteuttaminen laillisesti ja tarkoituksenmukaisesti, siksi sen toimivuuden tarkastaminen on yksi tilintarkastajan tärkeimmistä tehtävistä. Toimivalla sisäisellä valvonnalla ja tarkastuksella voidaan ehkäistä virheiden esiintymistä ja tarvittaessa ryhtyä korjaaviin toimenpiteisiin sekä samalla parantaa toiminnan tehokkuutta. Taloushallinnon tarkastukseen kuuluu tilien ja kirjanpidon tarkastuksen ohella koko laskentatoimen tarkastus. Laskentatoimen avulla voidaan tuottaa esimerkiksi valtion viranomaisille toimitettavia seuranta- ja raportointitietoja, EU-tukien käytön seurantaan ja raportointiin liittyviä tietoja tai kuntien keskinäisessä vertailussa tarvittavia tietoja. Tilintarkastuksen tehtävänä on varmistaa, että laskentajärjestelmän avulla tuotettavat tiedot ovat luotettavia ja esitetty käyttäjien hyödynnettävissä olevassa muodossa. (Myllymäki 2007, 317-318.) Toimiva sisäinen valvonta antaa tilintarkastajalle mahdollisuuden kohdentaa tarkastustoimintaansa vaikeampiin ja runsaasti aikaa vaativiin kohteisiin.

Tilintarkastajalla on kuntalain 74 §:n mukaan laaja tietojen saantioikeus siten, että tarkastusoikeus yltää myös salassa pidettäviin asiakirjoihin. Tietojen käyttöön saaminen rajoittuu kunnan viranhaltijoiden ja toimielinten hallussa oleviin tietoihin. Kuntalain mukainen tietojen käyttöön saantioikeus ei oikeuta saamaan tietoja kuntakonserniin kuulualta osakeyhtiöltä. (Harjula & Prättälä 2007, 562.) Tilintarkastaja toimii virkavastuulla ja vaitiolovelvollisuuden rikkomisesta on seurauksena rikosoikeudellinen seuraamus rikoslain 40. luvun 5 §:n 1 mom:n mukaan. Laajan tiedonsaantioikeuden ohella tilintarkastajan itsenäisyyttä korostaa hänen riippumattomuutensa kunnanhallituksesta (Myllymäki 2007, 321).

Kunnan tilinpäätös pitää saada valmiiksi tilikautta seuraavan vuoden maaliskuun loppuun mennessä. Tilintarkastajan on tarkastettava kunnan kirjanpito, hallinto ja tilinpäätös viimeistään toukokuun loppuun mennessä. Tilinpäätöksen valmistelusta valtuuston käsiteltäväksi vastaa hallitus, kun taas tilintarkastuskertomuksen ja tilivelvollisten vastuuvapausasian valmistelee tarkastuslautakunta. Tilinpäätös on valmisteltava kokonaisuudessaan valtuuston käsittelyä varten kesäkuun loppuun mennessä. (Harjula & Prättälä 2007, 558.) Tilintarkastusraportoinnin tarkoituksena on välittää valtuustolle ja hallitukselle olennaista, luotettavaa ja käyttökelpoisessa muodossa olevaa tietoa tilintarkastuksessa tehdyistä havainnoista. Raportoinnin perusteella kunnan ylimmät hallintoeli-

met voivat antaa kuntaorganisaatiolle ohjeita ja määräyksiä havaittujen epäkohtien korjaamiseksi. Tilintarkastajien havainnot voivat johtaa myös laajempiin toimenpiteisiin kunnan strategian ja tavoitteiden asettelun tarkistamiseksi. Arviointi on hyödytöntä, jos sitä ei hyödynnetä. Sen lisäksi, että valtuusto ja hallitus saavat itse palautetta organisaation toiminnasta, tilintarkastuskertomuksella välitetään tietoa myös koko kunnan toteutavalle hallinnolle. Raportointi voidaan jakaa kolmeen osaan, joita ovat suullinen neuvonta ja ohjaus, tarkastusilmoitukset tarkastuslautakunnalle ja kunnanhallitukselle sekä tilintarkastuskertomus kunnanvaltuustolle (Myllymäki 2007, 325). Jos kunnan tilinpäätös on alijäämäinen, tilintarkastajan tulee tarkastaa sen kattamiseksi laaditun toimenpideohjelman realistisuus ja ohjelman noudattaminen.

Tilintarkastajan yhtenä tärkeänä tehtävänä on tarkastaa antavatko kunnan ja kuntakonsernin tilinpäätös riittävät ja oikeat tiedot tarkastettavan kohteen taloudellisista vastuista sekä vastuista, joihin liittyy erityinen riski. Merkittäviä riskejä ovat muun muassa lainojen takaukset ja muut vakuudet. Riskit voivat liittyä joko kunnan omiin investointihankkeisiin tai kunnan omistamien yrityspalvelu- ja kehitysyhtiöiden hankkeisiin, joilla tuetaan paikallista yritystoimintaa. (Harjula & Prättälä 2007, 560.)

Tilintarkastuskertomuksen sisältövaatimukset ja kertomuksen käsittely on säädetty kuntalain 75 §:ssä. Kunnan tilintarkastuskertomus on yleensä sisällöltään laajempi kuin yksityisellä sektorilla annettavat tilintarkastuskertomukset. Tilintarkastuskertomuksesta ja siinä esitetyistä tarkastustuloksista on suositeltavaa tiedottaa myös kuntalaisille. Jos tilintarkastuksessa todetaan tilivelvollisen toimineen vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä, tehdään tilintarkastuskertomukseen tilivelvolliseen kohdistuva muistutus. Kuntain 75 §: 1 mom:ssa tilivelvollisina mainitaan toimielimen jäsenet ja asianomaisen toimielimen tehtäväalueen johtava viranhaltija. Saman pykälän 2 mom:ssa todetaan, että muistutusta ei voi kohdistaa valtuustoon. Kunnan toimielimiä ovat valtuuston lisäksi, hallitus, lautakunnat, johtokunnat ja niiden jaostot sekä toimikunnat (Harjula & Prättälä 2007, 565). Jos tilintarkastaja ei esitetä myönnettäväksi vastuuvapautta jollekin tai joillekin tilivelvolliselle, on tämän yksilöitävä ne tilivelvolliset, joiden vastuuvapautta esitetään evättäväksi. Jos tilivelvollisuuskysymys on epäselvä, käyttää tilintarkastaja harkintavaltaansa ja nimeää tilivelvolliset. (Harjula & Prättälä 2007, 566.) Tilintarkastaja voi myös esittää, että vastuuvapaus jätetään myöntämättä joillekin toiminnan osaluueille tai jopa koko toiminnalle. Vastuuvapauden epääminen edellyttää tilintarkastuskertomuksessa esitettyä yksilöityä muistutusta. Vastuuvapauden käsitettä ei ole tar-

kemmin määritelty. Tilintarkastaja puoltaa vastuuvapauden myöntämistä, ellei tilintarkastuskertomukseen sisälly muistutuksia. (Myllymäki 2007, 326-327.)

Jos tilinpäätöksessä tai kunnan hallinnossa on todettu olevan vakava puute, joka johtaa muistutuksen antamiseen, tilintarkastaja antaa mukautetun kertomuksen. Mukautettu kertomus on aina perusteltava. Tilintarkastuskertomuksissa on suositeltavaa käyttää yhtenäistä käytäntöä. (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 65.) JHTT-yhdistys on laatinut useita kuntalakiin perustuvia vakimuotoisen tilintarkastuskertomuksen mallipohjia yksittäisten kuntien, erityyppisten kuntakonsernien, kuntayhtymien ja liikelaitoskuntayhtymien tilintarkastuskertomusten laatimista varten. Vakiokertomuspohjat ovat kopioitavissa tiedostoina JHTT-yhdistyksen kotisivulla osoitteessa.

Tilintarkastuskertomuksen valmistelee valtuustossa käsiteltäväksi tarkastuslautakunta (L 365/1995, 75 § 3 mom). Jos tilintarkastuskertomus sisältää muistutuksia, on tarkastuslautakunnan hankittava selvitys niiltä tilivelvollisilta, joiden tehtävien hoitamiseen muistutukset liittyvät ja selvitykset saatuaan hankittava kunnanhallituksen lausunto. Tämän jälkeen tarkastuslautakunnan tulee laatia oma päätösehdotuksensa niistä toimenpiteistä, joihin tilintarkastuskertomus, siihen sisällytetyt muistutukset ja niihin hankitut selvitykset ja lausunnot antavat aiheita. Tarkastuslautakunta ei ole päätösehdotustaan laatiessaan sidottu tilintarkastajan esitykseen.

Tilintarkastuskertomus esitetään tilintarkastajan esittämässä muodossa valtuustolle. (Harjula & Prättälä 2007, 566-567.) Tilintarkastuksen ja tilinpäätöksen johdosta suorittamiensa toimenpiteiden lisäksi tarkastuslautakunnan on arvioitava, ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet kunnassa ja kuntakonsernissa toteutuneet kuntalain 71 §:n 2mom:n edellyttämällä tavalla. Tarkastuslautakunta laatii havaintojensa, tarkastustensa, selvitystensä ja arviointitoimintansa sekä kunnanhallituksen johdolla laaditun toimintakertomuksen (Harjula & Prättälä 2007, 547) perusteella kokonaisvaltaisen arviointikertomuksen valtuustolle.

Valtuuston niin sanotussa tilinpäätöskokouksessa käsitellään tilinpäätöksen vahvistaminen, tilintarkastuskertomus ja vastuuvapauden myöntäminen. Tilinpäätöstä ei kuitenkaan ole välttämätöntä hyväksyä yhdessä vastuuvapauden myöntämisen kanssa, vaan tilinpäätös voidaan hyväksyä, vaikka vastuuvapautta ei myönnettäisikään. (Harjula & Prättälä 2007, 558.) Tilivelvollisten vastuuvapauden epääminen perustuu yleensä tilintarkastuskertomuksessa esitettyyn muistutukseen. Valtuusto päättää vastuuvapaudesta

harkintansa mukaan ja, jos se päättyy epäävään ratkaisuun, on sen päätettävä ratkaisun aiheuttamista seuraamuksista. Tällaisessa tilanteessa tulevat kyseeseen usein korvausvaatimuksen esittäminen tai rikossyytteen nostaminen. Valtuusto ei ole päätöstä tehdestään riippuvainen tilintarkastajan eikä tarkastuslautakunnan esityksistä. Jos valtuusto päättää antaa tilintarkastajan esittämän muistutuksen raueta, sen on syytä kuitenkin perustella ratkaisunsa. Kun tilintarkastaja antaa kuntalain 75 §:n 1 mom:n mukaisen tilintarkastuskertomuksen, hän esittää siinä, onko tilinpäätös hyväksyttävä ja voidaanko toimielimen jäsenelle ja asianomaisen toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle (tilivelvollinen) myöntää vastuuvapaus. Tästä seuraa, että valtuuston hyväksyessä tilinpäätöksen se samalla päättää vastuuvapaudesta. (Harjula & Prättälä 2007, 568-571.)

Kuntalain säädös edellyttää tarkastuselimiltä kiinteää yhteistoimintaa. Porokka-Maunuksela ym. (2004, 45) toteavat, että tilintarkastaja ja tarkastuslautakunta voivat sopia tilintarkastajan osallistumisesta lautakunnan kokouksiin ja se on hyödyllistä etenkin silloin, kun tilintarkastaja esittää tarkastusraportin havaintoja lautakunnalle. Kaikkiin kokouksiin osallistumista he eivät pidä kuitenkaan perusteltuna. Tilintarkastajan ei tulisi osallistua varsinkaan lautakunnan niihin kokouksiin, joissa ei käsitellä tilintarkastukseen liittyviä asioita tai joissa tilintarkastaja ei anna raporttia tarkastustoimintaan (2004, 44). Riittävien resurssien varmistaminen tarkastustoiminnalle on myös tarkastuslautakunnan tehtävä, johon sisältyy muun muassa avustavan henkilöstön ja palveluiden hankkiminen. Pienissä kunnissa tilintarkastaja on usein toiminut tarkastuslautakunnan sihteerinä. Menettelyä ei voida pitää asianmukaisena, vaan lähinnä väliaikaisratkaisuna. Kuitenkin kuntalain voimassaoloajan ensimmäisellä valtuustokaudella tilintarkastaja suoritti asioiden valmistelua lautakunnan kokouksiin 40 %:ssa Suomen kunnista, mitä voidaan pitää tilintarkastajan ammattitaidon väärinkäyttönä. (Vuorinen 2000, 49.)

5 AINEISTO JA SEN KÄSITTELY

5.1 Tutkimusaineisto ja sen hankinta

Tutkimusaineiston muodostivat kirjallisuuslähteet ja kunnista hankitut asiakirjalähteet. Kirjallisuuslähteitä olivat lähinnä Tampereen yliopiston kirjaston ja Satakunnan kirjas-

tojen yhteisjärjestelmän Satakirjastojen kautta hankituista kirjallisuuslähteet. Jonkin verran tutkimuksessa on hyödynnetty myös internet-verkon kautta hankittua lähdeaineistoa.

Empiirisen tutkimusaineiston muodostavat neljästä satakuntalaisesta kunnasta (Eurajoki, Lavia, Karvia ja Kankaanpää) vuosilta 2001 – 2011 hankitut tilintarkastajien tilintarkastuskertomukset, tarkastuslautakuntien arviointikertomukset, kunnanvaltuustojen tilinpäätöskokousten pöytäkirjat sekä tilinpäätökset. Pyyntö edellä mainituille kunnille tehtiin virallisella asiakirjalla niiden kirjaamojen kautta sekä suoraan kunnansihteerille tai hallintopäällikölle sähköpostitse 4.1.2013. Yksi kunta reagoi pyyntöön ilmoittamalla delegoineensa tehtävän nimetylle henkilölle. Yhden kunnan kirjaamo ilmoitti siirtäneensä asian kunnanjohtajalle ja toisessa hallintopäällikölle. Yksi kunta ei reagoinut lainkaan. Kuntien toimesta asian käytännön hoitaminen ei edennyt eikä niistä otettu aktiivisesti yhteyttä. Pyyntö uusittiin 27.2. kahdelle kunnanjohtajalle, yhdelle hallintopäällikölle ja yhdelle kunnan nimeämälle asianhoitajalle, jolloin kolmesta kunnasta otettiin yhteyttä. Yksi kunta ei reagoinut vielä, vaan tarvittiin vielä yksi yhteydenotto 20.3. Vähitellen pyydettyä aineistoa alkoi saapua sähköpostitse. Kahdesta kunnasta aineisto oli kirjallisessa muodossa ja osittain DVD-levylle tallennettuna ja ne noudettiin kuntien virastoista. Kahden kunnan aineistot toimitettiin sähköpostitse. Aineiston täydennyspyyntöjä piti myös jonkin verran tehdä. Kaikissa kunnissa pyyntöön lopulta suhtauduttiin hyvin myönteisesti ja aineistoa noudettaessa asianhoitajat olivat hyvin avuliaita ja ystävällisiä. Aineistopyyntö tehtiin mahdollisimman huonoon aikaan, kun kunnissa oli meneillään tilinpäätöksen laadinta ja kuntien piti samaan aikaan laatia valtionhallinnon edellyttämiä vastauksia kuntien rakenneuudistusesitykseen. Aineistohankinta olisi jälkikäteen tarkasteltuna pitänyt tehdä hyvissä ajoin ennen vuoden vaihdetta.

5.2 Tutkimusaineiston kokoaminen

Kirjallisuus lähteitä on käytetty lähinnä tutkimuksen teoreettisen taustan luomisessa, mutta myös empiirisessä osassa tuotaessa esiin niitä menettelytapoja, jotka tukevat empiirisen aineiston käyttöä ja osoittavat menettelytapoja, joita käytännön tarkastustoiminnassa voidaan soveltaa.

Empiiristä aineistoa on käsitelty ja tutkittu siten, että kunkin tutkimuspaikkakunnan aineistoista on laadittu taulukko, jossa ovat sarakkeet havainnoille arviointikertomuksesta, tilintarkastuskertomuksesta, tilinpäätöskokouksesta ja tilinpäätöksestä. Kahdesta kun-

nasta oli käytettävissä myös tilintarkastajan tekemä ”Tilintarkastuspöytäkirja tarkastuslautakunnalle ja kunnanhallitukselle”, joka osoittautui käyttökelpoiseksi tietolähteeksi. Sarakkeet on jaettu vaakasuoraan vuosikokonaisuuksiin. Sarakkeisiin on kirjattu keskeiset vuosikohtaiset tarkastushavainnot eri asiakirjoista. Aineistossa kiinnostivat erityisesti kannanotot, joissa todettiin: ”tarkastuslautakunta kiinnitti kunnanhallituksen huomiota”, ”tarkastuslautakunta korosti” tai ”tarkastuslautakunta piti tärkeänä” ja niin edelleen. Tilintarkastajan tarkastustyönsä päätteeksi tarkastuslautakunnalle ja kunnanhallitukselle osoittama tilintarkastuspöytäkirja, joka tutkimuksessa oli käytettävissä kahdesta kunnasta, sisälsi sellaisia tilintarkastajan tarkastushavaintoja, jotka eivät vaarantaneet tilinpäätöksen hyväksyttävyyttä ja puhtaan tilintarkastuskertomuksen antamista. Tilintarkastajan huomautukset tilintarkastuspöytäkirjassa olivat kuitenkin sellaisia, että ne edellyttivät korjaavia toimenpiteitä ja jatkuvasti toistuessaan olisivat saattaneet johtaa mukautettuun tilintarkastuskertomukseen. Tilintarkastuspöytäkirjassa esitettyjä tarkastushavaintoja verrattiin myös tarkastuslautakunnan arviointikertomukseen ja tarkasteltiin löytyykö niistä samaan asiaan tai asiakokonaisuuteen liittyviä havaintoja. Näiden lisäksi tilintarkastuskertomuksesta etsittiin mahdollisia huomautuksia. Jos kunnan tilintarkastaja oli laatinut tilintarkastuskertomuksen lisäksi tilintarkastuspöytäkirjan, esiintyivät tilintarkastuskertomuksen mahdolliset huomautukset myös tilintarkastuspöytäkirjassa. Näiden lisäksi tarkastushavaintolomakkeessa on sarake tilinpäätöksen, tilintarkastuskertomuksen ja tarkastuslautakunnan arviointikertomuksen käsittelymerkinnöille kunnanvaltuuston niin sanotussa tilinpäätöskokouksessa. Mikäli kokouksessa on syntynyt toivottua arviointikeskustelua, siitä on tehty havainnot edellä mainittuun sarakkeeseen. Viimeisenä lomakkeessa sarake, johon on pyritty kirjaamaan tilinpäätöksen kannanottoja tilintarkastajan tai tarkastuslautakunnan tilikauden aikana, muun muassa tarkastuslautakunnan kokouksissa tekemiin huomautuksiin. Jos tilintarkastajan tai tarkastuslautakunnan tarkastushavainnot koskevat tilinpäätöstä ja sen yhteydessä olevaa toimintakertomusta, on yhteyttä tarkastushavaintojen ja tarkastuskohteen välillä etsittävä seuraavan vuoden tai seuraavien vuosien talousarvioista. Tähän tutkimukseen ei hankittu kuntien talousarvioita, vaan tarkastushavaintojen vaikutusta päätöksentekoon on etsitty tilinpäätöksen talousarvion toteutumavertailuista. Toteutumavertailussa tulisi olla mainittuna tarkasteltavalle toimielimelle asetettu tavoite tai sitova tavoite sekä tieto siitä, miten tavoite saavutettiin. Kuntakohtaisista tarkastushavaintojen koontitaulukosta on esimerkki tutkielman liitteenä 1. Tutkimuksen empiirisen osan tulokset on esitetty alaluvussa 5.5.

Tutkimuksessa on todettu, että tarkastuslautakunnat ovat toimineet kaikissa tutkimuskunnissa samankaltaisia periaatteita noudattaen. Kunnasta riippuen lautakunnat ovat pitäneet 3 - 11 kokousta vuodessa. Keskimäärin eniten kokouksia pidettiin vuodessa Kankaanpäässä ja vähiten Laviassa. Tarkastuslautakunnat ovat kokouksissaan kuulleet kunnan johtavia viranhaltijoita ja saaneet siten selvityksiä kunnan toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumisesta tilivuoden kuluessa. Tarkastuslautakunnat ovat myös tehneet tutustumiskäyntejä kunnan eri toimipisteisiin ja palvelulaitoksiin ja tehneet niissä henkilöhaastatteluja. Lautakunnat ovat saaneet luettavakseen kunnan eri toimielinten pöytäkirjat, joihin ne ovat perehtyneet sopimansa työn jaon mukaisesti. Samoin lautakunnat ovat saaneet käyttöönsä kunnassa laaditut taloutta koskevat raportit, tärkeimpinä tilinpäätösasiakirjat sekä tilintarkastajan laatimat raportit. Tarkastuslautakunnan kokousten pöytäkirjat toimitetaan kunnanhallituksen käsiteltäväksi, jolloin tarkastuslautakunnan mahdollisesti esittämät havainnot ja huomautuksen menevät välittömästi toimivan johdon tietoon.

5.3 Ulkoinen tarkastus ja sen vaikutus päätöksentekoon aikaisemman tutkimuksen valossa

Tarkastuslautakunnan on vuosittain esitettävä kunnan toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta tekemänsä arvioinnin tulokset valtuustolle. Arvioinnista laadittua selvitystä voidaan kutsua arvointikertomukseksi (Harjula & Prättälä 2007, 547). Arvointikertomuksen käsittelystä tai sen oikeudellisesta asemasta ei ole lailla säädetty. Arvointikertomuksen ohella tarkastuslautakunnan suorittamasta muusta raportoinnista ei ole olemassa säädöksiä. Arvointikertomuksen perusteella tehtyihin johtopäätöksiin ei sisälly oikeudellista sitovuutta tai velvoittavuutta. Kunnan johdon on kuitenkin otettava tehdyt johtopäätökset huomioon kunnan hallinnon, taloudenhoidon ja toiminnan johtamisessa. Valtuustossa arvointikertomuksen pohjalta käyty arvokeskustelu on luonnollinen lähtökohta uusien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden asettamiselle, mikä puolestaan on reunaehto taloussuunnitteluun ja talousarvion laatimiseen liittyvälle päätöksentekoprosessille. (Myllymäki 2007, 329). Toisin sanoen tarkastuslautakunnan arvioinneilla tulisi olla selkeä yhteys seuraavan kauden tavoitteiden asetteluun (Hakulinen ym. 2005, 18). Kunnan ylintä päätösvaltaa käyttää kunnanvaltuusto. Ennen valtuustossa tapahtuvaa päätöksentekoa asioita valmistellaan kuitenkin lautakunnissa ja erityisesti kunnanhallituksessa. Kunnanhallitus vastaa taas valtuuston päätösten toimeenpanosta.

Kuitenkin todellisuudessa kunnallinen päätöksenteko perustuu lähes aina viranhaltijoiden suorittamaan valmisteluun. Samankaltainen tilanne on myös tulosohtausjärjestelmän valinnassa sekä strategisten ja toiminnallisten tavoitteiden asettamisessa. (Hakulinen ym. 2005, 11.)

Käytännön myötä on syntynyt myös arviointikertomuksen ohella toteutettavia raportointikäytäntöjä. Tarkastuslautakunta voi kunnan eri hallintokuntiin kohdistamiensa arviointikäyntien yhteydessä haastatella kohteen henkilöstöä ja antaa suoraan palautetta arvioinnin kohteena olleista toiminnoista ja niiden tuloksellisuudesta. Tarvittaessa lautakunta voi raportoida kiireellisiksi katsomistaan havainnoista välittömästi kesken tilivuoden joko suoraan valtuustolle tai sekä valtuustolle että hallitukselle. Jos kunta julkaisee tilivuoden kuluessa osavuositarkastuksia toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta, saattaa tässä yhteydessä myös tarkastuslautakunnalla olla mahdollisuus ja tarve arvioida tuloksellisuuden kehitysvaihetta ja antaa jopa tarpeelliseksi havaitsemiaan suosituksia korjaaviksi toimenpiteiksi. Lautakuntien tulisi myös valvoa ja seurata, että sen arviointikertomuksessa tai tilikauden aikaisessa raportoinnissa esittämät tuloksellisuuden parantamiseen tähtäävät esitykset myös ohjaisivat päätöksentekoa ja vaikuttaisivat valtuuston itsensä asettamien tavoitteiden saavuttamiseen eikä lautakunnan arviointikertomusta merkittäisi vain tiedoksi tilinpäätöskokouksen pöytäkirjaan. (Hakulinen ym. 2005, 38-40.) Kun tarkastuslautakunta on ottanut kantaa selvään epäkohtaan, ei asiaa saa jättää pelkän maininnan varaan arviointikertomuksessa. Tällaisessa tilanteessa lautakunnan pitää varmistaa, että kannanotto johtaa korjaavaan toimintaan. Jos näin kuitenkaan tapahdu, on lautakunnan huomautettava uudelleen epäkohdasta ja siitä, että vastuutoimija on jättänyt asian korjaamatta. (Vuorinen 2000, 83.) Valtuuston tulisi velvoittaa hallitus antamaan tietyn määräajan kuluessa selvitys niistä toimenpiteistä, joihin se ryhtyy tai on ryhtynyt arviointikertomuksessa esitettyjen toimenpideesitysten suhteen. Kokemuseräisesti on todettu, että siellä, missä näin on toimittu, tarkastuslautakunnan toimenpide-esitykset ovat johtaneet konkreettisiin toimenpiteisiin. Tarkastuslautakunnat voivat myös seurata edellisenä vuonna tekemiensä toimenpideesitystensä etenemistä eri hallintokunnissa ja raportoida havainnoistaan seuraavan vuoden arviointikertomuksessa. Myös positiivisen arviointituloksen julkituominen on suositeltavaa silloin, kun toimenpide-esitykset ovat johtaneet tuloksellisuutta parantavaan toimintaan. Arviointikertomuksen lähettämisen lausunnolle ennen valtuustokäsittelyä tai heti sen jälkeen on todettu lisäävän vuorovaikutteisuutta ja toimintaa parantavaa itsear-

viointia tarkastuslautakunnan arviointikohteissa. Tarkastuslautakuntien tulee kuitenkin muistaa, että arviointia ei saa käyttää tarkoitushakuisesti esimerkiksi epätarkoituksenmukaisten poliittisten tavoitteiden edistämiseksi. Lautakunnan tulee kaikissa olosuhteissa säilyttää objektiivisuutensa ja riippumattomuutensa. (Hakulinen ym. 2005, 40-41.)

Varsinkin vaikuttavuusarviointia tehdään jo tilivuoden kuluessa, mutta kunnanhallituksen näkemys kuntaorganisaation toiminnan tuloksellisuudesta saadaan vasta toimintakertomuksen muodossa. Vaikuttavuustavoitteiden lopullisesta toteutumisesta ei kuitenkaan saada lopullista käsitystä vielä tässäkin vaiheessa, vaan lopulliset ja todelliset vaikutukset voivat ilmetä vasta pitkänkin ajan kuluttua. Tuloksellisuuden arvioinnissa käytetään apuna etenkin määrällisten tavoitteiden osalta vakiintuneita tai yhteisesti sovittuja mittareita, tilastotietoja tai eri viranomaisten niiden perusteella määrittämiä tunnuslukuja. Laadullisten tavoitteiden saavuttamisen arviointi on usein ongelmallisempaa kuin määrällisten, sillä toteutuneen laadun arviointiin on harvoin käytettävissä yksiselitteistä mittareita tai kriteerejä. Arvioinnille voidaan hakea tukea esimerkiksi haastattelusta tai mielipidekyselyistä, mutta arviointiin sisältyy usein tulkinnanvaraisuutta. Jälkikäteen suoritettavaa arviointia voidaan helpottaa ottamalla arvioinnin tarpeet huomioon jo tavoitteita asettelussa määrittämällä arviointikriteerit, jotka saatetaan myös tarkastuslautakunnan tiedoksi.

Tilinpäätöskokouksessa käydyn arviointikeskustelun jälkeen valtuustolla on mahdollisuus tehdä heti päätöksiä toteuttavista toimenpiteistä tai se voi käynnistää lisäselvitysten hankkimisprosessin (Vuorinen 2000, 86). Mikäli valtuusto päättää käynnistää toimenpiteitä tai hankkia lisäselvityksiä myöhemmin tehtävien päätösten perusteiksi, tulee tarkastuslautakunnan järjestää tällaisten asioiden kehityksen seuranta ja tarvittaessa huomauttaa asiasta tilanteeseen sopivalla tavalla.

Tilintarkastajan on ilmoitettava havaitsemistaan puutteista ja virheistä jo tilikauden aikana heti epäkohdan paljastuttua. Ensisijainen raportointikohde on tarkastuslautakunta, mutta epäkohdan vakavuusaste voi edellyttää välitöntä raportointia myös kunnanhallitukselle. Kiireellistä tutkimusta edellyttävät väärinkäytötapaukset ovat välittömästi hallitukselle raportoitavia asioita. Tarvittaessa hallitus ja tarkastuslautakunta arvioivat, mihin toimenpiteisiin tällaisessa tapauksessa on ryhdyttävä. (Harjula & Prättälä 2007, 561.)

Laillisuustarkastuksessa on jo nimensä mukaisesti vertailupohjana lainsäädäntö, määräykset ja ohjeet sekä näistä johdettavissa olevat vastuut tilivelvollisille. Koska säädösten rikkominen on sanktioitu, vastuuhenkilöt pyrkivät hoitamaan velvollisuutensa säädösten vaatimalla tavalla ja tahalliset rikkomukset ovat harvinaisia. Tästä syystä laillisuustarkastus johtaa useimmiten puhtaaseen tilintarkastuskertomukseen, jolla ei juuri ole päätöksentekoa muutoksen suuntaan ohjaavaa vaikutusta. Todelliset, laillisuustarkastukseen liittyvät ja käytäntöjä muuttavat tai kehittävät havainnot ja huomautukset sisältyvät tilintarkastajan tarkastuksen aikana suoraan asianhoitajille antamiin suullisiin tai kirjallisiin ohjeisiin ja huomautuksiin, jolloin korjaavat toimenpiteet voidaan aloittaa välittömästi. Kuntalain 73 §:n 3 mom:n mukaan tilintarkastajan on ilmoitettava havaitsemistaan epäkohdista tarkastuslautakunnalle ja sen lisäksi tärkeissä asioissa hallitukselle. Tarkastuslautakunnan ohella suoraan hallitukselle tehtävät ilmoitukset edellyttävät yleensä nopeita toimenpiteitä esimerkiksi havaittujen väärinkäytösten aiheuttamien vahinkojen estämiseksi. Muut tarkastushavainnot tilintarkastaja toimittaa tarkastuslautakunnalle, joka tarvittaessa raportoi edelleen hallitukselle ja toimielimet yhdessä sopivat jatkotoimenpiteistä. Tilintarkastajalla on myös mahdollisuus antaa tilintarkastuskertomuksessaan mukautettu lausunto ja siihen liittyvä muistutus yksilöidylle tilivelvolliselle. Mukautettu lausunto voi johtaa myös tilintarkastajan lausuntoon vastuuvapaudesta ja tilinpäätöksen hyväksymisestä. (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 65-66.) Mukautettu lausunto vaikuttaa aina kunnan päätöksentekoon.

Tilintarkastajan on puututtava aina lain vastaisen toimintaan ja siten hän voi puuttua myös valtuuston lain vastaisiin ja selvästi epätarkoituksenmukaisiin päätöksiin, koska valtuusto rikkoo silloin tarkoitussidonnaisuuden periaatetta ja käyttää harkintavaltaansa väärin, mitä voidaan pitää laillisuuskysymyksenä. Tilintarkastaja voi puuttua myös kunnan päätösten valmistelussa ja täytäntöönpanossa havaitsemiinsa puutteisiin ja virheisiin siitäkkin huolimatta, että valtuusto osallistuu päätöksentekoon. Edellä mainituissa tapauksissa asiaan puuttumatta jättämistä voidaan pitää hyvän tilintarkastustavan vastaisena toimintana. (Myllymäki 2007, 316.)

Kunnan toiminnan ja talouden ulkoista tarkastusta koskevat aikaisemmat tutkimukset kuntalakiuudistuksen jälkeiseltä ajalta kohdistuvat lähes poikkeuksetta tarkastuslautakunnan toimintaan ja se mahdollisuuksiin vaikuttaa kunnan päätöksentekoon. Kunnallisen tilintarkastuksella on pitkät perinteet eikä se ole siten uusi eikä samalla tavalla kiinnostavaksi koettu tutkimuksen kohde kuin tarkastuslautakunnan toiminta. Kunnalli-

nen tilintarkastus ei myöskään poikkea niin merkittävästi yksityisen sektorin tilintarkastuksesta, että niiden välinen olisi synnyttänyt riittävää kiinnostusta tutkijoiden joukossa.

Ruostetsaaren ja Holttisen (2004, 64) tutkimuksessa kunnan tarkastusjärjestelmän suurimmiksi ongelmiksi koetaan lautakunnan puutteellinen valmius arvioida kunnan johdon toimintaa ja arvioinnin perustuminen, etenkin pienissä kunnissa pääasiassa tilintarkastajan suorittamaan arviointiin. Arvioinnin tilintarkastajakeskeisyyden katsotaan perustuvan lähinnä resurssipulaan. Tarkastuslautakunnan ongelmia suurempina Ruostetsaari ja Holttinen (2004, 65) pitävät kuitenkin demokratiavajetta, joka johtuu tarkastuslautakunnan ”esimiehen”, valtuuston, liiallisesta riippuvuudesta kunnanhallituksen ja viranhaltijoiden valmistelusta asetettaessa kunnan toiminnallisia ja taloudellisia tavoitteita. Asiantuntijavallan koetaan kaventavan demokraattisesti valittujen elinten valtaa varsinkin pienissä kunnissa. Tarkastuslautakunnan raportointikäytännön katsotaan kuitenkin palvelleen hyvin valtuuston päätöksentekoa, vaikkakaan se ei ole juuri lisännyt valtuuston valtaa suhteessa viranhaltijoihin (Ruostetsaari & Holttinen 2004, 65.) Tutkimuksessa todetaan tärkeimmäksi tavoitteeksi tarkastuslautakunnan profiilin nostamisen ja sen odotetaan kehittyvän nykyistä aloitteellisemmaksi ja kantaaottavammaksi siten, että se ottaisi arviointikertomuksessaan enemmän kantaa myös kunnan toiminnan ja johtamisjärjestelmän kehittämiseen. Huomattavaa on, että samassa yhteydessä pieniä kuntia lukuun ottamatta suhtaudutaan pidättyväisesti tilintarkastajan toimenkuvan laajentamiseen. Tutkimuksessa todettiin tärkeäksi, että tarkastuslautakunnan osoittaessa epäkohtia ja puutteita kunnan toiminnassa, pitäisi valtuuston velvoittaa hallitus määrittelemään toimenpiteet epäkohtien ja puutteiden korjaamiseksi ja esittämään ne valtuuston hyväksyttäväksi. Tarkastuslautakunnan velvollisuutena pidettiin korjaavien toimenpiteiden toteutumisen seuranta ja raportointi. Tärkeänä tavoitteena nähtiin myös tarkastuslautakunnan jäsenten taloushallinto- ja arviointiosaamisen tason kehittäminen koulutuksella sekä poliittisen painoarvon lisääminen valitsemalla siihen kokeneita kunnallispoliitikkoja.

Niiranen ja Kuusela (2003, 177) toteavat tutkimuksensa Kajaanin kaupungin tarkastuslautakunnan toimintaa koskevassa osuudessa vuodelta 2001: ”Tarkastuslautakunnan työtä ei helpota kunnallisen toiminnan arviointiin liittyvät ongelmat niin tavoitteiden asettelussa kuin seurannassa.” Heidän näkemyksensä mukaan myös tarkastuslautakunnan käytössä olevilla resursseilla on selkeä vaikutus tarkastuslautakunnan arviointityön onnistumiseen. He ovat myös todenneet, että tarkastuslautakunnan ottaessa vuosittai-

seen arviointisuunnitelmaansa liian laajoja painopistealueista, jää arviointi helposti liian yleiselle tasolle ja palautteen konkretisointi muodostuu ongelmalliseksi. Tämä johtaa siihen, että arvioinnin kohde ei saa arvioinnista riittävää perustetta oman toimintansa tuloksellisuuden arviointiin ja sitä kautta toiminnan kehittämiseen. (Niiranen & Kuusela 2003, 176-177.) Myös arviot Lapinlahden kunnan tarkastuslautakunnan toiminnasta ovat osittain samankaltaisia, mutta mainitussa kunnassa on todettu puutteita myös valtuuston tavoitteiden asettelussa. Tutkimuksessa on todettu, että tarkastuslautakunnan työtä vaikeuttavat ongelmat sekä tavoitteen asettelussa että seurannassa. Lisäksi todetaan, ja että ilman seurantatietoa ei arvioinnilla ole onnistumisen mahdollisuuksia. Tarkastuslautakunnan arviointi voi jäädä yleiselle tasolle myös siitä syystä, että arvioinnin pohjana oleva tieto on yleistä. Tässä yhteydessä on myös todettu, että tarkastuslautakunta etsii vielä rooliaan ja toimintatapojaan osana kunnallista tarkastusjärjestelmää. (Niiranen & Kuusela 2003, 112-113.) Tutkimuksen tuloksena on esitetty kunnan toiminnan tuloksellisuuden arviointia koskeva keskeinen haaste: *”Mitä ja minkä tiedon pohjalta arvioidaan kunnan toiminnan tavoitteiden toteutumista? Miten arviointi tehdään eli palautuuko se suoraan tai välillisesti myös osaksi arvioitavien omaa työtä ja sen kehittämistä?”* (Niiranen & Kuusela 2003, 113.) Tuloksellisuuden arvioinnissa on siis oleellista, että arvioinnin kohde saa palautteen riippumattoman arvioitsijan suorittamasta arvioinnista, mutta yhtä oleellista on palaute myös sille päätöksentekotasolle, joka vastaa resurssien kohdentamisesta arvioinnin kohteelle.

Vuorisen (2000, 97) mukaan uuden kuntalain voimassaolon ensimmäisten vuosien aikana tarkastuslautakunnat raportoivat usein alibudjetoinnista, mikä on sekä kuntalain että järkevän taloussuunnittelun vastaista. Tarkastuslautakunnan ohella menettelystä voi huomauttaa myös tilintarkastaja.

Ryynänen (2001, 50-53) suhtautuu skeptisesti tarkastuslautakunnan mahdollisuuksiin vaikuttaa päätöksentekoon, sillä valtuusto, jonka alainen ”apuelin” lautakunta suoraan on, on menettänyt suuren osan toimivallastaan. Kunnanhallitus ja lautakunnat ovat saaneet keskeisen aseman ja valtaa käyttävät usein muut kuin vaaleilla valitut kuntalaisten edustajat. Tapahtuneen kehityksen johdosta voidaan esittää johtopäätöksenä, että suomalainen kunnallishallinto ei enää nojaa edustukselliseen demokratiaan. Tarkastuslautakunnalla ei ole välttämättä mahdollisuutta kiinnittää huomiota kunnan hallinnon yksittäisiin toimiin, elleivät toimet liity valtuuston tavoiteasetteluun. Muiden toimielinten päätöksenteko jää tarkastuslautakunnan toimivallan ulkopuolelle.

Kaksonen ja Kotonen tutkivat Espoon, Kouvolan ja Elimäen valtuustokauden 1997 – 2000 tarkastuslautakuntien toimintaa ja totesivat kuntien tarkastussäännön noudattaneen Kuntaliiton sääntömallia. Tutkimuksen johtopäätöksissä todettiin muun muassa, että tutkimuspaikkakuntien tarkastuslautakuntien ja tilintarkastajien yhteistyö oli muodostunut hyvin tiiviiksi. Lautakuntien työskentely oli suurelta osin kokoustyöskentelyä, mikä lisäksi tehtiin tutustumiskäyntejä eri yksiköihin. Lautakunta osallistui toimikautenaan myös koulutukseen. Tilintarkastaja ei ollut kuitenkaan toiminut tarkastuslautakunnan sihteerinä, mutta yhdessä kunnassa tilintarkastaja oli osallistunut tarkastuslautakunnan arviointikertomuksen valmisteluun. Arviointikertomukset olivat olleet hyvin erilaisia pituudeltaan ja laadultaan, mihin olivat vaikuttaneet erityisesti lautakuntien käytössä olleet resurssit. Arviointityötä olivat vaikeuttaneet monet ongelmat, jotka johtuivat kunnille asetettujen tavoitteiden asettamisesta ja niiden tavoitteiden saavuttamisen seurannasta. Kaikkien tutkimuskuntien tarkastuslautakunnat joutuivat huomauttamaan toiminnallisten tavoitteiden puuttumisesta kokonaan tai niiden vajavaisesta määrittämisestä. Myös kuntien talousarvioissa esiintyi puutteita. Lautakunnat olivat joutuneet huomauttamaan vuosittain erityisesti konsernitason sekä taloudellisten että toiminnallisten tavoitteiden puutteellisesta asettamisesta. Tutkimuksen kestäessä kuntien tavoitteiden asettaminen ja niiden saavuttamisen seuranta kuitenkin kehittyivät merkittävästi. (Kaksonen & Kotonen 2002a, 119-120.)

Creutz ja Sundquist eivät esitä tutkimuksessaan konkreettisia kannanottoja tarkastushavainnoista, mutta tuovat esille tärkeänä näkökohtana kunnan tilinpäätöksen valmistumisen, tilintarkastuksen toteuttamisen, tarkastuslautakunnan arviointikertomuksen laadinnan, tarkastuslautakunnan tilintarkastuskertomuksen johdosta suorittaman valmistelun ja valtuuston tilinpäätöskokouksen määrääjän aikatekijät ja niiden keskinäisen suhteen. Nykyiset aikatekijät aiheuttavat sen, että ainakaan suurissa kaupungeissa tarkastuslautakunnan arviointikertomuksessa esittämät havainnot ja huomiot sekä niiden perusteella tilinpäätöskokouksessa käydyn arviointikeskustelun palautteet eivät ehdi mukaan seuraavan vuoden talousarviosuunnitteluun, koska tämä alkaa jo ennen edellä mainittua tilinpäätöskokousta. Kun arviointikertomuksen käsittely ei ehdi mukaan seuraavan vuoden taloussuunnittelun, ei sillä tahdo olla vaikutusta enää myöhempienkään vuosien suunnitteluperusteisiin. (Creutz & Sundquist 2002, 111-112.) Johtopäätöksenä voidaan todeta, että arviointikertomuksen vaikutus päätöksentekoon on tämän tutkimuksen mukaan vähäinen tai olematon. Tarkastuslautakunnan arviointilausuntoa valtuuston aset-

tamien tavoitteiden saavuttamisesta tulisi aikaistaa. Lautakunnan laatiman arviointilausunnon käsittely voitaisiin tämän jälkeen yhdistää valtuuston tavoitetyöskentelyyn, jolloin lautakunnan esittämät arvioinnit tulisivat tuoreeltaan huomioon otetuiksi seuraavan vuoden talousarviosuunnittelussa. Muilta osin hallinnon ja talouden tarkastusaikataulu säilyisi entisellään. Arviointisuunnitelman laadintaa tulisi kuitenkin kehittää, koska se on tärkeä apuväline arviointiprosessin jäsentämiselle. Suunnitelman laadinnassa tulisi lisätä luottamushenkilöiden ja viranhaltijoiden yhteistyötä. Arviointikoulutusta tulisi lisätä sekä viranhaltijoille että luottamushenkilöstölle. (Creutz & Sundquist 2002, 113-115.)

5.4 Empiirisen aineiston käsittely

Edellä alaluvussa 5.1 on kerrottu, miten empiirinen aineisto on hankittu. Tutkimuskunnista Kankaanpää, Lavia ja Karvia sijaitsevat Pohjois-Satakunnassa. Kankaanpää on seutukunnan keskuspaikkakunta. Eurajoki puolestaan sijaitsee puolestaan läntisessä Satakunnassa Rauman pohjoispuolella. Tutkimuskuntien valinnan tärkein vaikuttaja on ollut tutkijan kotipaikkakunta Kankaanpää, jonka naapurikuntia Lavia ja Karvia ovat. Mainitut kunnat ovat taloudelliselta perustaltaan kaksijakoisia. Lavian ja Kankaanpään taloudessa on ollut pitkään ongelmia. Karvian talous on koko tarkastelujakson ajan ollut tilinpäätöksiltään ylijäämäinen ja kerännyt taseeseensa kumulatiivista ylijäämää. Eurajoki valittiin neljänneksi kunnaksi siksi, että sen talous on ollut voimakkaasti ylijäämäinen jo pitkään. Näin tutkimuksen kohteena tuli taloudeltaan kaksi vahvaa ja kaksi talousvaikeuksien kanssa taistelevaa kuntaa. Tutkimus ei kuitenkaan ole mikään talousanalyysi eikä tutkimuksessa oteta kantaa vertailumielessä kantaa kuntien taloudelliseen tilanteeseen. Eräänä lähtökohtaolettamuksena voitiin kuitenkin pitää sitä, että vahvoissa kunnissa olisi vähemmän ulkoisessa tarkastuksessa tehtyjä huomautuksia kuin taloudellisesti heikommissa kunnissa, joissa joudutaan kiinnittämään enemmän selviytymiseen kuin kunnan toiminnan ja talouden kehittämiseen.

Tutkimus kohdistui kolmelle valtuustokaudelle, joista ensimmäinen käsitti vuodet 2001 – 2004, toinen vuodet 2005 – 2008 ja kolmas vajaan toimintakauden v. 2009 – 2011. Tarkasteluajanjaksona toimi siten kunnittain kolme tarkastuslautakuntaa. Lautakuntien puheenjohtaja ja jäsenet eivät kuitenkaan täysin vaihtuneet valtuustokaudelta toiselle, joten tietty jatkuvuus säilyi. Tilintarkastajat vaihtuivat vielä harvemmin ja samat tarkastajat toimivat lähes koko tarkastelujakson ajan, millä on ollut merkitystä tarkastuslautakun-

kuntien toimintaan. Asian voi todeta tutkimusaineistosta, vaikka sitä ei ole varsinaisesti tutkittu.

Eurajoki

Kaksi ensimmäistä valtuustokautta tarkastuslautakunnalla oli sama puheenjohtaja. Vastuullinen tilintarkastaja vaihtui vuonna 2002, jonka jälkeen sama tilintarkastaja toimi 31.12.2011 saakka. Eurajoen kunnan arvointikertomukset ovat suppeita, sillä sivumäärä vaihtelee tarkastelujaksolla viiden (5) ja seitsemän (7) välillä. Tarkastuslautakunta piti vuonna 2001 kymmenen (10) kokousta ja sen jälkeen vuosittain viidestä (5) kahdeksaan (8) kokousta. Eurajoki oli toinen niistä kunnista, joista oli käytettävissä myös tilintarkastajan antama tilintarkastuspöytäkirja tarkastuslautakunnalle ja kunnanhallitukselle. Tilintarkastaja huomautti kuntaa neljässä (4) tilintarkastuskertomuksessa. Lisäksi oli käytettävissä vuodelta 2008 erillinen tilinpäätöksen tarkastamista koskenut muistio, jossa oli todettu pienehköjä puutteita ja virheitä sekä kunnan että kuntakonsernin tilipäätöslaskelmissä. Korjaukset oli määrä suorittaa ennen tilinpäätöksen esittämistä valtuustolle (tilintarkastuspöytäkirja 2008, 2). Tilintarkastaja huomautti kuntaa vuoden 2001 tilintarkastus pöytäkirjassa sisäisen valvonnan puutteista ostolaskujen seurannassa ja jaksotamisessa. Huomautus otettiin huomioon kunnan vuoden 2002 talousarviossa asettamalla talous- ja hallintohenkilöstön sitovaksi tavoitteeksi sisäisen laskennan selkiyttäminen ja kustannuslaskennan kehittäminen, mikä ilmenee vuoden 2002 tilinpäätökseen (17) sisältyvästä talousarvion toteutumavertailusta. Tilintarkastaja huomautti myös vuosien 2004 ja 2005 tilintarkastuskertomuksissa sisäisen valvonnan riittämättömyydestä. Kunnan tilinpäätöksen talousarvioiden 2005 ja 2006 toteutumavertailussa sisäisen valvonnan ohjauksen kehittäminen ja ajan tasalla pitäminen on asetettu sitovaksi tavoitteeksi (tilinpäätös 2005, 20; tilinpäätös 2006, 16). Tilintarkastajan neljäs huomautus tarkasteluajanjaksolla kohdistuu laskentatoimen hoitoon ja raportointiin, jotka eivät ole onnistuneet parhaalla mahdollisella tavalla. Henkilöstön osaamisen kehittäminen on todettu koko henkilöstön tavoitteeksi (tilinpäätös 2011, 17; talousarvio 2012, 24). Tilintarkastajan antamissa tilintarkastuspöytäkirjoissa tarkastuslautakunnalle ja kunnanhallitukselle on vuosittain esitetty useampia havaittuja epäkohtia, joista ei ollut tarpeen tehdä huomautusta tai muistutusta tilintarkastuskertomuksessa. Suoraan kunnanhallitukselle osoitettu tilintarkastuspöytäkirja on hyödyllinen apuväline kunnan hallinnon kehittämistä koskevaa päätöksentekoa varten. Kunnanhallitus saa pöytäkirjan käyttöönsä silloin, kun tilintarkastaja on päättänyt tarkastustyönsä ja antanut tilintarkastuskertomuksen. Pöytä-

kirjassa esitetyt puutteet on mahdollista ottaa tuoreeltaan huomioon seuraavan vuoden talousarvion valmistelussa. Tarkastuslautakunta on Eurajoella saanut tilintarkastajalta käyttöönsä tilintarkastuspöytäkirjat ja sillä on siten mahdollisuus valvoa, että tilintarkastajan huomautuksiin reagoidaan korjaamalla toiminnassa havaittuja puutteita. Vaikka tarkastuslautakunta ei osallistu tilintarkastukseen, sillä on kuntalain 71 §:n 1 mom:n mukainen hallinnon ja talouden tarkastamisen järjestämisvelvoite (Harjula & Prättälä 2007, 545). Lautakunnan tulee huolehtia siitä, että tilintarkastus tulee asianmukaisesti suoritettua ja, että tilintarkastuksessa havaitut puutteet tulevat korjatuiksi.

Vastaavalla tavalla kuin tilintarkastajan esittämät havainnot, ovat myös tarkastuslautakunnan esittämät havainnot saaneet vastakaikua tulevissa talousarvioissa. Kaikkien vastaavushavaintojen esittäminen tutkielman tekstiosassa ei ole mahdollista. Esimerkkinä voidaan mainita tarkastuslautakunnan kokeneen vuoden 2001 arviointikertomuksessaan tärkeäksi vanhushuollon kehittämis- ja toimintastrategian uudelleen tarkastelun. Tarkastuslautakunnan esitys on otettu huomioon vanhustenhuollon sitovana toiminnallisen tavoitteena vuonna 2002 (tilinpäätös 2002, 28). Vuonna 2008 tarkastuslautakunta piti koulutoimen, kirjasto- ja kulttuuritoimen sekä liikunta- ja nuorisotoimen johtamisjärjestelmiä puutteellisina ja esitti, että kunnanhallituksen tuli kiinnittää epäkohtaan erityistä huomiota. Reaktiona tähän todetaan vuoden 2008 tilinpäätöksessä (5): ”*Tarkastuslautakunta on kiinnittänyt huomiota kunnan johtamisjärjestelmään. Kunnanhallitus on tarkastuslautakunnan pöytäkirjan tiedoksi saatuaan antanut kunnanjohtajalle tehtäväksi valmistella koulutoimen, kirjasto- ja kulttuuritoimen sekä liikunta- ja nuorisotoimen johtamisjärjestelmän muuttamista. Varojen käytön valvontaa on tehostettu johtoryhmätasolla.*” Eurajoen tarkastuslautakunta on ottanut monipuolisesti kantaa kunnan toimintojen ja palvelurakenteen kehittämiseen. Kunnan johtavien viranhaltijoiden kuulemiset ovat olleet tärkeä kanava arvioitaessa sitä, ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet saavutettu tai mikä on tavoitteiden saavuttamisen aste talousarviovuoden ollessa vielä kesken. Kuulemisten yhteydessä on tehty esityksiä asioiden kehittämiseksi tai pyydetty selvityksiä kunnan toiminnan ja kuntalaisten kannalta tärkeistä asioista. Esimerkiksi vuoden 2004 tarkastuslautakunta on kiinnittänyt huomiota tavoitteiden asettamisen tärkeyteen ja todennut, että tavoitteiden tulisi olla kunnan kehittämistoimintaa tukevia ja arvioinnin kannalta mahdollisimman selkeitä (arviointikertomus 2004, 3). Niin Eurajoella, kuin muissakin kunnissa, esiintyi esimerkkejä puutteista, joissa tarkastuslautakunta ja/tilintarkastaja on joutunut huomauttamaan toistuvasti ennen

kuin asia saatiin lautakuntaa ja/tai tilintarkastajaa tyydyttävälle tasolle. Yksi esimerkki oli vesihuoltolaitoksen tuloslaskelman vuodesta toiseen kasvava alijäämä (tilintarkastuspöytäkirjat 2003 – 2007).

Eurajoen valtuuston niin sanotussa tilinpäätöskokouksessa kunnanhallituksen esittämää tilinpäätöstä, tilintarkastajan antamaa tilintarkastuskertomusta ja tarkastuslautakunnan esittämää arviointikertomusta on käsitelty hyvin perinteisesti. Vuorisen (2000, 84-85) tarkoittamaa ja kaipaamaa arviointikeskustelua tarkastuslautakunnan arviointikertomuksesta ei juuri ole syntynyt. Vuotta 2001koskevasta arviointikertomuksesta ei myöskään syntynyt arviointikeskustelua, mutta valtuuston kokouksen 3.6.2002 (25 §) päätöksessä kuitenkin todetaan: ”Kunnanvaltuusto merkitsi tiedokseen tarkastuslautakunnan arviointikertomuksen vuodelta 2001. Puheenjohtajan esityksestä kunnanvaltuusto päätti yksimielisesti edellyttää, että tarkastuslautakunnan esittämien epäkohtien poistamiseksi ponnistellaan.” Vuoden 2005 tilinpäätöstä valtuuston tilinpäätöskokouksessa käsiteltäessä tehtiin hyväksymispäätöksen jälkeen ponsiesitys, jonka mukaan hallintokuntien olisi tullut noudattaa talousarviota ja määrärahojen ylitysoikeudet olisi tullut hakea kunnanvaltuustolta. Asiasta äänestettiin ja tehty esitys hävisi äänin 15-12. Äänestystulosta julkaistessaan puheenjohtaja totesi talousarvion laatimisohjeen sisältävän samat määräykset. (KV 2006, 37 §.) Tarkastelujakson muissa tilinpäätöskokouksissa sekä tilintarkastuskertomus että arviointikertomus merkittiin tiedoksi, tilinpäätös hyväksyttiin ja vastuuvapaus tilivelvollisille myönnettiin yksimielisesti ilman keskustelua.

Karvia

Kaksi ensimmäistä valtuustokautta tarkastuslautakunnalla oli sama puheenjohtaja. Vastuullisena tilintarkastajana toimi sama henkilö 31.12.2011 saakka. Karvian kunnan arviointikertomukset ovat varsin suppeita, sillä niiden sivumäärä vaihtelee tarkastelujaksolla neljästä (4) viiteen (5). Tarkastuslautakunta piti vuosittain viidestä (5) kuuteen (6) kokousta. Karviasta ei ollut käytettävissä tilintarkastajan tilintarkastuspöytäkirjaa tarkastuslautakunnalle ja kunnanhallitukselle, mikä vähensi tietoon tulleita tilintarkastajan tarkastushavaintoja, mikäli ne eivät välittyneet tarkastuslautakunnan arviointikertomusten kautta. Kun jatkossa viitataan tilinpäätökseen, se tarkoittaa Karviassa toimintakertomusta. Tutkielmassa käytetään tilinpäätöksestä yhtenäistä nimitystä, vaikka sama asiakirja voi eri kunnissa tilinpäätös, tasekirja tai toimintakertomus. Toimintakertomus on tosiasiallisesti osa tilinpäätöstä (L 365/1995, 68 §; Harjula & Prättälä 2007, 536).

Vuosina 2001–2003 Karvian tilinpäätöksissä ei ollut sanallisia talousarvion toteutumisvertailuja, vaan pelkät numeeriset taulukot, joista kaivattu vertailutieto ei ollut helposti saatavilla. Vuodesta 2004 alkaen tilinpäätösvertailut sitovine toiminnallisine ja taloudellisine tavoitteineen tilinpäätöksissä olivat. Kunnanhallitukselle ei ole kuitenkaan asetettu sitovia kirjallisia tavoitteita. Tilintarkastaja huomautti tilintarkastuskertomuksessa kuntaa neljä kertaa tarkastelujakson aikana. Ensimmäinen huomautus koski ongelma-/hyötyjätteen keräys-/käsittelymaksun laskuttamatta jättämistä vuonna 2002. Tähän tapaukseen ei ollut löydettävissä vastinetta tilinpäätöksessä. Toinen huomautus koski vuonna 2006 puutteita rakennusvalvonnan laskutuksessa. Selitys puutteelliseen toimintaan löytyy vuosien 2005 ja 2006 tilinpäätöksistä (61; 74), joissa todetaan rakennustoimiston kanslistin pitkät sairauslomat. Tilintarkastaja huomautti kuntaa kolmannen kerran tarkastelujaksolla vuoden 2007 tilintarkastuskertomuksessa. Tarkastuksessa oli havaittu puutteita otto-oikeuden käytössä, konsernivalvonnassa ja kunnan saamisten perinnässä. Tilintarkastaja katsoi jälkimmäiseen puutteeseen liittyvän vakavan riskin ja esitti samalla vastuuvapauden epäämistä kunnanhallitukselta ja kunnanjohtajalta. Tilinpäätöksessä ei viitata tilintarkastajan lausuntoon millään tavalla eikä esitetä korjaavia toimenpiteitä. Tarkastuslautakunta pyysi kunnanjohtajalta ja kunnanhallitukselta kuntalain 75 §:n edellyttämät lausunnot, minkä jälkeen lautakunta esitti tilinpäätöksen vahvistamista ja vastuuvapauden myöntämistä kaikille tilivelvollisille. Valtuusto hyväksyi yksimielisesti tarkastuslautakunnan esityksen. (KV 2008, 20 §.) Neljännen kerran tilintarkastaja huomautti vuotta 2008 koskevassa tilintarkastuskertomuksessa kunnan hallintosäännön vastaisten talousarviomuutosten tekemisestä, puutteellisesta talousarvioseurannasta sekä puutteista konserniohjauksessa ja valvonnassa. Tilintarkastuskertomuksessa todettujen puutteiden korjaamiseen liittyviä tavoitteita ei suoranaisesti esitetty tilinpäätöksen talousarvion toteutumisvertailussa. Asia tuli kuitenkin esille kunnanvaltuuston tilinpäätöskokouksessa. Valtuuston puheenjohtaja kertoi tilintarkastusta koskeneessa puheenvuorossaan tilintarkastajan kiinnittäneen huomiota siihen, että talousarvion muutosesitykset tulee tehdä jo talousarviovuoden aikana. Puheenvuorossa todettiin myös, että kunnan konserniohjausta ja -valvontaa tulee kehittää systemaattisemmaksi. (KV 2009, 56 §.)

Karvian tarkastuslautakunta kiinnitti vuoden 2002 arviointikertomuksessaan (3) *kunnanvaltuuston* huomiota talousarviossa asetettuihin tavoitteisiin, joita ei oltu saavutettu tai joiden toteutumisesta ei oltu annettu riittävää selvitystä. Tilinpäätöksen suppeuden vuoksi tarkastuslautakunnan ilmaiseman huolen huomioon ottamista päätöksenteossa ei

voida suoraan todeta. Tarkastuslautakunta kiinnitti useasti huomiota kunnan tarkan taloudenpidon tärkeyteen sekä siihen liittyneisiin terveyden huollon ja erikoissairaanhoidon ja perusopetuksen korkeisiin kustannuksiin. Tarkastuslautakunnan painottamat taloudenhoitoon liittyneet seikat ovat menneet päätöksentekijöiden tietoon ja niitä on otettu huomioon toimielinten tavoitteenasettelussa tai korkeille kustannuksille on ainakin etsitty selityksiä. Kunnanjohtajan katsauksessa vuoden 2005 tilinpäätöksessä (2) todetaan tarkan taloudenpidon jatkuneen kertomusvuonna ja, että asia on kirjattu myös kuntastrategiaan. Kunnanjohtajan katsauksissa vuosina 2005 – 2007 kiinnitetään huomiota siihen, että kunnan itsensä hallittavissa olevia kustannuksia on pystytty pitämään kurissa ja kunnan ulkopuolelta hankittaviin perusterveydenhuollon ja erikoissairaanhoidon menokehitystä on pyritty ohjaamaan kunnan antamilla lausunnoilla. Karvian tarkastuslautakunta on pyrkinyt pitämään huolta siitä, että kuntalain muutosten (L 519/2007) konsernitalinpäätöstä ja -hallintoa koskevat velvoitteet tulivat huomioon otetuiksi päätöksenteossa ja, että kunnan sisäinen ohjeistus saatettiin vastaamaan muuttunutta lainsäädäntöä. Tosin myös tilintarkastaja joutui asiasta huomauttamaan. Vuoden 2009 tilinpäätöksessä (29) olivat ensimmäisen kerran kuvaus konsernin toiminnanohjauksesta ja selonteko konsernivalvonnan järjestämisestä. Samassa tilinpäätöksessä (37) todetaan kunnan tavoitteiden toteutumisen otsikon alla, että konserniohjaukseen ja tavoitteen asetteluun tulee kiinnittää huomiota seuraavan talousarvion laadinnan yhteydessä. Tarkastuslautakunta kiinnitti vuoden 2009 tarkastuskertomuksessa (2) huomiota valtuuston roolin korottamiseen maakauppa-asioissa ja lautakunnan puheenjohtaja otti saman asian esille tilinpäätöskokouksessa arviointikertomusta käsiteltäessä (KV 2010, 69 §). Kunnan johtaja vastasi kannanottoon ja ilmoitti asian olevan seuraavan syksyn seminaarin asialistalla. Sitten asia on sisällytetty Karvian kunnan strategia-asiakirjaan 2011 – 2015 (6). Tämä on esimerkki siitä, miten tarkastuslautakunnan tärkeäksi kokema ja valtuuston kunnan johtava asemaa korostava kannanotto voi tulla esille otetuksi eri yhteyksissä.

Valtuuston tilinpäätöskokouksissa on Karviassa syntynyt eniten Vuorisen (2000, 84-85) perään kuuluttamaa arviointikeskustelua, vaikka runsasta se tässäkään kunnassa ollut. Yksi esimerkki on edellä mainittu maakauppoihin liittyvä asia. Tarkastuslautakunnan puheenjohtaja näyttää ainakin pyrkineen herättämään keskustelua.

Kankaanpää

Kaksi ensimmäistä valtuustokautta tarkastuslautakunnalla oli myös Kankaanpäässä sama puheenjohtaja. Vastuullisena tilintarkastajana toimi tarkastelujaksolla sama henkilö 31.12.2011 saakka. Kankaanpään kaupungin arviointikertomukset ovat vuoden 2001 kertomusta lukuun ottamatta hieman laajempia kuin edellä käsitellyissä kunnissa sivumäärän vaihdellessa tarkastelujaksolla kuuden (6) ja kahdentoista (12) välillä, poiskutuna vuoden 2001 vain 3-sivuinen kertomus. Tarkastuslautakunta piti vuosittain yhdeksästä (9) yhteentoista (11) kokousta. Kankaanpää oli toinen niistä kunnista, joista oli käytettävissä myös tilintarkastajan antama tilintarkastuspöytäkirja tarkastuslautakunnalle ja kunnanhallitukselle.

Kankaanpäässä tarkastuslautakunta on pitänyt keskimäärin enemmän kokouksia kuin muissa tarkasteltavissa kunnissa, mikä selittyy selvästi muita tutkimuskuntia suuremmalla koolla. Lautakunnan toimintatavat ovat hyvin samanlaiset kuin muissakin kunnissa. Tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan suhde on kiinteä ja tilintarkastaja on toiminut sihteerinä ainakin niissä muutamassa kokouksessa, joissa tutkimuksen tekijä on ollut lautakunnan varajäsenenä paikalla. Arviointitoimintansa perusteiksi lautakunta kuulee ja haastattelee johtavia viranhaltijoita, käy tutustumassa toimipaikkoihin, tutustuu kaupungin taloudesta laadittuihin raportteihin sekä lukee toimielinten pöytäkirjat ja hankkii myös muilla mahdollisilla keinoilla tarvittavaa tietoa. Kankaanpään kaupungin talous on ollut koko tutkimuksen tarkastelujakson ja jo ennen sitä hieman vuoristoratamaisessa liikkeessä. Hyvät ja huonot vuodet ovat vaihdelleet ja useita talouden tasapainottamisohjelmia on toteutettu koko 2000-luvun ajan. Tämä on näkynyt myös vaikuttanut sekä tarkastuslautakunnan että tilintarkastajan toimintaan. Vuonna 2001 tarkastuslautakunta totesi, että kaupungin taloudellinen asema oli heikko ja tilanteen korjaaminen edellytti tulevana vuosina ylijäämäisiä tilinpäätöksiä ja vieraan pääoman vähennystä. Tilintarkastajan antamaan saman vuoden tilintarkastuskertomukseen sisältyy useita talouden liittyviä huomautuksia sekä huomautus sisäisen valvonnan puutteellisuudesta, koska tilinpäätös sisälsi eri tehtäväalueiden hyväksymättömiä määrärahan ylityksiä. Samankaltaisia huomautuksia on tarkastuslautakunta ja tilintarkastaja esittäneet myös tämän jälkeisinä vuosina. Kaupunginjohtaja toteaa katsauksessaan talouden heikon tilanteen ja tarpeen tarkastella kriittisesti sekä kaupungin tulo- että menovirtoja. Hän ei kuitenkaan pitänyt tilannetta huolestuttavana, jos valtuusto päättää uskottavasti parantaa kaupungin tuloksentelekykyä. (tilinpäätös 2001, 2.) Kaupunginhallitus päätti tehdä

vuoden 2002 aikana valtuustolle yksilöidyn esityksen, jolla taloussuunnittelukauden 2003 – 2005 aikana alijäämät tullaan kattamaan. (Tilinpäätös 2001, 11.) Seuraavinkin vuosina kaupunginjohtajan katsaukset ovat vastanneet yleisellä tasolla hyvin tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan esittämiin huomioihin. Samalla on todettava, että Kankaanpään tilinpäätösmalli ei ole niin havainnollinen kuin esimerkiksi Eurajoen. Talousarvion toteutumavertailusta puuttuvat selkeät tehtäväalueittaiset sitovat tavoitteet sekä vertailutieto tavoitteen saavuttamisen asteesta. Tilinpäätösasiakirjassa kyllä esitetään erikseen toiminnallisten tavoitteiden toteutuminen ja talouden toteutuminen, mutta todellinen vertailutieto puuttuu. Asiakirjasta ei ole siten helposti löydettävissä vastausta kysymykseen, missä määrin ulkoisella tarkastuksella on ollut vaikutusta päätöksentekoon.

Tilintarkastaja ei suorita laillisuustarkastusta pelkästään taloudellisissa asioissa, joissa on usein painopiste. Vuonna 2002 tilintarkastaja esitti tilintarkastuskertomuksessa epäkohtana Kankaanpään kaupunginhallituksen valintapäätökset talouden tasapainottamistoimikuntaan toteamalla, että kaupunginhallituksen 24.6.2002 ja 10.2.2013 tekemien talouden tasapainottamistoimikuntaa koskevien valintojen olleen tasa-arvolain vastaisia. Ensiksi mainitussa tapauksessa toimikuntaan valittiin vain yksi nainen, toisessa ei yhtään. Tilintarkastuspöytäkirjassa tilintarkastaja totesi lisäksi valinnan saaneen lainvoiman, mutta päätökset pysyivät siitä huolimatta tasa-arvolain vastaisina. Tässä asiassa tilintarkastaja ei pystynyt vaikuttamaan päätöksentekijään. Tilintarkastuskertomuksissa oli kuitenkin hyvin vähän hallintoon liittyviä huomautuksia. Tasa-arvolain noudattamatta jättämisen ohella kaupunginvaltuuston puheenjohtajan eroilmoituksen jättämisen ja sen peruuttamisen jälkeiset toimielinten lainvastaiset päätökset olivat toinen henkilöasiin liittyvä huomautus tilintarkastuskertomuksissa. Tilintarkastaja totesi valtuuston ylittäneen toimivaltansa ja hallituksen toimineen virheellisesti, kun se pani valtuuston päätöksen toimeen. Kuntalain 56 §:n 1 mom:n mukaan hallitus ei saa panna toimen virheellisessä järjestyksessä syntynyttä tai lainvastaista päätöstä, vaan palauttaa se valtuuston uudelleen valmisteltavaksi (Harjula & Prättälä 2007, 463). Tilintarkastajan tilintarkastuspöytäkirjoissa oli huomautuksia huomattavasti runsaammin kuin tilintarkastuskertomuksissa. Useat huomautukset liittyivät määrärahojen hyväksymättömiin ylityksiin, jolloin lupaa määrärahojen ylittämiseen ei anottu valtuustolta talousarviovuoden loppuun mennessä. Toinen selkeä huomautusten kohde olivat puutteet kuntalain muutoksen edellyttämän konsernitilinpäätöksen laskelmissa ja liitetiedoissa. Huomattavaa oli kui-

tenkin se, että huomautukset vähenivät ajan kuluessa ja vuoden 2011 tilinpäätös oli aivan puhdas. Tilintarkastuspöytäkirjan huomautukset myös vähenivät oleellisesti ja muuttivat luonnettaan. Vuonna 2011 huomautettiin tilintarkastuspöytäkirjassa kunnanhallitusta virheellisen otto-oikeuden käyttämisestä, ohjelmistoteknisen kehityksen aiheuttamasta vaarallisen työyhdistelmän syntyminen mahdollisuudesta ostolaskuysikössä, konsernitilinpäätöksen yhdistelylaskelmien allekirjoitusvelvollisuudesta ja muuten sisälöltään oikean konserniohjeen vanhentuneesta rakenneliitteestä. Kehityksestä voitiin tehdä johtopäätös, että tilintarkastaja oli toiminnallaan vaikuttanut sekä työkäytäntöihin, työssä osaamiseen ja toimintaa ohjaavaan päätöksentekoon.

Tarkastuslautakunta kiinnitti huomiota samoihin asioihin kuin tilintarkastaja ja tuki samalla taloussuunnittelun ja laskentatoimen osaamisen parantumista sekä oikeiden menettelytapojen omaksumista. Vuoden 2007 arviointikertomuksessa (3) tarkastuslautakunta kiinnitti huomiota kirjaston jatkuviin nettokustannusten laskuun henkilöä kohti. Huomion kiinnittäminen ei vaikuttanut päätöksentekoon ainakaan kirjasto vuosien 2008 ja 2009 määrärahoihin korottavasti (tilinpäätös 2008, 65-66; tilinpäätös 2009, 56-57).

Kankaanpään kaupunginvaltuuston tilinpäätöskokouksessa tilinpäätös, tilintarkastajan tilintarkastuspöytäkirja ja tarkastuslautakunnan arviointikertomus käsitellään poikkeuksellisesti samassa pykälässä. Menettelytapa ei ole omiaan synnyttämään avointa arviointikeskustelua siitä, mitä edellisenä talousarviovuonna saatiin aikaan, missä tavoitteet täyttyivät tai jopa ylittyivät ja mihin puolestaan jäi parantamisen varaa. Ennen kaikkea keskustelussa pitäisi löytää yhteisiä näkemyksiä siitä, mitä käsitellyistä asioista voidaan sisällyttää seuraavan vuoden talousarvioon. Tarkastelujaksolla yhdessäkään Kankaanpään kaupunginvaltuuston tilinpäätöskokouksessa ei käyty pöytäkirjaan merkittyä keskustelua. Kankaanpään kaupungin tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan havainnoista ja niiden mahdollisista yhteyksistä kunnalliseen päätöksentekoon on laadittu vastaava taulukko kuin Eurajoelta ja Karviasta. Lyhennelmä taulukosta on tutkielman liitteenä 3.

Lavia

Lavian tarkastuslautakunnalla oli jokaisella tarkastelujakson valtuustokaudella eri puheenjohtaja. Valtuustokautta 2001 – 2004 lukuun ottamatta jäsenistössä tapahtui muutoksia myös valtuustokauden aikana. Vastuullinen tilintarkastaja vaihtui 1.1.2002 lukien, jonka jälkeen tilintarkastajana toimi sama henkilö 31.12.2011 saakka. Lavian kunnan arviointikertomukset ovat suppeita sivumäärän vaihdellessa tarkastelujaksolla nel-

jästä (4) kuuteen (6). Tarkastuslautakunta piti vuosittain kolmesta (3) kuuteen (6)kokousta. Kunnasta ei ollut käytettävissä tilintarkastajan tilintarkastuspöytäkirjaa tarkastuslautakunnalle ja kunnanhallitukselle, mikä vähensi tietoon tulleita tilintarkastajan tarkastushavaintoja, mikäli ne eivät välittyneet tarkastuslautakunnan arviointikertomusten kautta. Lavian tilinpäätös oli koko tarkastelujakson ajan taloudeltaan alijäämäinen, mikä vaikutti merkittävästi tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan toimintaan ja huomion kohdentumiseen. Vuonna 2001 tarkastuslautakunta esitti näkemyksen, että talousarvioon ja tilinpäätökseen pitäisi liittää mukaan tavoitteita ja palvelutuotantoa kuvaavia suoritteita ja mittareita vertailutietoineen (arviointikertomus 2001, 3). Lavian tilinpäätöksessä todetaan vuoden 2002 tavoitteena olleen: ”Valtuusto määrittelee ja hyväksyy kunnan toiminnan ja talouden keskeiset tavoitteet suunnitelmakaudelle 2002 - 2004 sekä toimielimille tehtäväkohtaiset tavoitteet ja määrärahat siten, että kuntaa kehitetään taloudelliset resurssit huomioon ottaen.” (tilinpäätös 2002, 24). Tämän jälkeen tarkastuslautakunta ei ottanut kantaa toiminnallisiin tavoitteisiin, vaan arviointikertomuksessa toistui vuodesta toiseen lauseet: ”Lautakunnan arvion mukaan vuoden xxxx toimintakertomuksessa oli esitetty kattavasti kunnan toiminnallisten tavoitteiden toteutuminen. Tarkastuslautakunnalla ei ole huomautettavaa toiminnallisista tavoitteista annettuihin selvityksiin. Lautakunta korostaa toiminnallisten tavoitteiden valmistelun merkitystä ja sitä, että tavoitteet ovat kunnan kehittämistoimia tukevia ja arvioinnin kannalta mahdollisimman selkeitä. Talousarviossa yksilöityjen tavoitteiden toteutuminen tuleekin selkeästi näkyä toimintakertomuksessa.” Tarkastuslautakunta keskittyi jatkossa vain taloudellisten tavoitteiden toteutumisen arviointiin.

Tilintarkastajan kannanotot olivat varsin niukat. Tämä antoi tilintarkastuskertomukseensa vain lain vaatimat lausunnot. Täysin puhtaan lausunnon linjasta tilintarkastaja poikkesi vain silloin, kun lainsäädäntö edellytti kunnalta tiettyjä toimenpiteitä. Vuonna 2001 tilintarkastaja ilmoitti erään kunnan entisen viranhaltijan väärinkäytösepäilyistä ja huomautti samalla sisäisen valvonnan puutteesta teknisen toimen hankinnoissa ja ostolaskujen käsittelyssä. Tilintarkastaja esitti vastuuvapauden epäämistä väärinkäytöksistä epäillyltä henkilöltä. Vuoden 2004 tilintarkastuskertomukseen tilintarkastaja liitti lausunnon, jonka mukaan kunnanhallituksen oli tehtävä kuntalain edellyttämä konkreettinen esitys kunnan talouden tasapainottamista koskeviksi toimenpiteiksi, koska kunnan tilikauden tilinpäätös oli merkittävän alijäämäinen. Saman sisältöinen lausunto liittyi vuoden 2005 tilintarkastuskertomukseen. Lavian kunnan taloustilanne paheni entises-

tään ja tilintarkastaja antoi tilintarkastuskertomuksessa vuodelta 2006 lausunnon, jossa ennustetaan, että taseessa olevat alijäämät alittaisivat valtioneuvoston asetuksella säätyvät raja-arvot. Näin ollen kunnan ja valtion tulee yhdessä selvittää mahdollisuudet turvata asukkaille lainsäädännön edellyttämät palvelut sekä ryhtyä toimenpiteisiin palveluiden edellytysten turvaamiseksi. Tilintarkastaja uudisti lausuntonsa vuoden 2007 tilintarkastuskertomuksessa. Muita kirjattuja lausuntoja tilintarkastaja ei ole antanut, joten hänen mahdollinen vaikuttamisensa kunnan päätöksentekoon jää niiden keskustelujen ja kontaktien varaan, joita hänellä on ollut tarkastuskohteen johdon, tarkastuslautakunnan ja muun henkilöstön kanssa. Mahdollinen vaikuttaminen on jäänyt vähäisemmäksi kuin muissa tutkimuskunnissa. Tässä yhteydessä tutkija jäi kaipaamaan tilintarkastuspöytäkirjaa, joka kahdessa kunnasta oli saatavissa käyttöön.

Tarkastuslautakunta kiinnitti vuonna 2002 huomiota Kiikoisten, Lavian ja Suodenniemmen terveystoimen ja vanhushuollon kuntayhtymän tilinpäätöksen alijäämään ja kumulatiiviseen alijäämään vuodelta 2002. Terveystoimen tehtäväalue on kirjannut toteutumakseen saman vuoden tilinpäätökseen: ”Perusturvahankkeen selvitykset valmistuneet 30.6.2002. Osallistuttu jatkoselvitysten tekemiseen.” (tilinpäätös 2002, 27.) Tarkastuslautakunta oli huolestunut kunnan taloudellisen tilan heikkenemisestä ja ilmaisi vuonna 2003 käsityksensä, että talouden tasapainon ylläpito vaatii määrätietoisia toimia, muun muassa mahdollisimman realistisen talousarvion laatimista ja sen toteuttamista. Myös toimintojen rakenteellisiin uudistuksiin oli tarpeen varautua. (arviointikertomus 2003, 3.) Ikään kuin vastauksena tarkastuslautakunnan huolestuneisuuteen kunnanjohtaja toivoi kunnan päättäjien ja henkilökunnan pyrkivän järkevillä ja taloudellisilla ratkaisuilla kehittämään kuntaa siten, että kunnan talous saadaan terveelle pohjalle ja kuntalaisten saamat palvelut ovat kilpailukykyisiä (tilinpäätös 2003, 5). Vuoden 2003 tilinpäätöksessä (22) on esitys taloudellisen tuloksen käsittelemiseksi ja talouden tasapainottamiseksi: ”Kunnanvaltuusto hyväksyi myös talousarvion 2004 hyväksymisen yhteydessä talouden tervehdyttämistoimenpiteet. Jokaisen kunnan työntekijän, viranhaltijan ja luottamushenkilön on sitouduttava siihen, että kunnan talous ei jatkossa heikkene.” Sekä tilintarkastaja että tarkastuslautakunta vaativat vuonna 2005 kunnanhallitusta tekemään konkreettisen esityksen talouden tasapainottamiseksi, mihin löytyy vastaus vuoden 2006 tilinpäätöksestä (22): ”Kunnanhallitus varasi 20 000 euroa palvelurakennemuutosten ja talouden tervehdyttämisen suunnittelun aiheuttamiin kustannuksiin.” Samankaltaista vuoropuhelua jatkettiin tarkasteluajan loppuun. Välillä kunta kävi Paras-

lain mukaiset neuvottelut Kankaanpään ja Vammalan kanssa ja valtuusto antoi puitelain edellyttämän selvityksen ja toimeenpanosuunnitelman valtioneuvostolle elokuussa 2007 (Tilinpäätös 2007, 3). Tarkastuslautakunta toi toistuvasti esille perusterveydenhuollon ja erikoissairaanhoidon korkean kustannustason, jota se piti yhtenä talouden heikon tilan syynä. Tällainen kannanotto on myös vuosien 2008 ja 2009 arviointikertomuksissa (4; 5). Kunta oli hankkinut perusterveydenhuollon palvelut jo pitempään perusterveydenhuollon palvelut Sastamalan perusturvayhtymältä ja erikoissairaanhoidon palveluja sekä Satakunnan että Pirkanmaan sairaanhoitopiireiltä. Kahden sairaanhoitopiirin palveluiden käyttö oli ymmärrettävästi suuri kustannus (tilinpäätös 2009, 5). Tästä huolimatta tavoitteeksi vuodelle 2009 asetettiin palveluiden hankinta aikaisempien sopimusten mukaan. Pirkanmaan sairaanhoitopiirin palveluita päätettiin kuitenkin hankkia vain Vammalan aluesairaalaan 1.1.2010 lukien. (tilinpäätös 2009, 40.)

Tarkastuslautakunta totesi vuoden 2010 tarkastuskertomuksessaan, että kunnalla ei ole kuntalain 65 §:n 1 mom:n mukaista taloussuunnitelmaa vuosille 2011 – 2013. Suunnitelma tuli laatia vuoden loppuun mennessä. Lisäksi kunta alitti valtioneuvoston 15.2.2007 antaman asetuksen sekä kunta- ja palvelurakenneuudistuksesta annetun lain 167/2007 9 §:ssä tarkoitetut raja-arvot. Tällä perusteella kunnan tuli yhdessä valtion kanssa selvittää mahdollisuudet turvata asukkailleen lainsäädännön edellyttämät palvelut ja ryhtyä toimiin palveluiden edellytysten turvaamiseksi. (arviointikertomus 2010, 5) Kunta oli käynyt jo vuonna 2010 alustavia liitosneuvotteluita Porin ja Kankaanpään kaupunkien kanssa, mutta molemmat neuvottelukumppanit edellyttivät Lavian kunnan talouden tervehdyttämistä ennen varsinaisia neuvotteluita. (tilinpäätös 2010, 4) Terveysturvakuntayhtymän kanssa 1.1.2012 lukien (tilinpäätös 2010, 4). Siihen saakka noudatettiin edelleen voimassa olleita sopimuksia (tilinpäätös 2011, 34). Kunta toteutti vuonna 2010 ja 2011 myös aktiivisia toimenpiteitä taloutensa tasapainottamiseksi (tilinpäätös 2010, 4; tilinpäätös 2011, 6). Kun palveluiden ostosopimus Sastamalan perusturva kuntayhtymän kanssa oli sanottu irti, päätti valtuusto 29.8.2011 ostaa perusterveydenhuollon palvelut Porin kaupungilta (tilinpäätös 2011, 6).

Kankaanpään tapaan Lavian valtuuston tilinpäätöskokouksissa ei syntynyt tarkastelujaksolla ryhmäpuheenvuorojen lisäksi yhtään arviointikeskustelua tarkastuslautakunnan arviointikertomuksen johdosta. Laviassa oli asialistassa oma pykälänsä tilintarkastuskertomuksen, tilinpäätöksen ja arviointikertomuksen käsittelylle. Vuoden 2003 tilintar-

kastuskertomuksen käsittelyssä syntyi keskustelua ja kokouksen päätöksestä jätettiin eriävä mielipide (KV 2004, 15 §).

5.5 Päätelmiä empiirisen aineiston tutkimuksesta

Empiirisen aineiston tutkimus osoitti, että sekä tarkastuslautakunta että tilintarkastaja voivat toiminnallaan ja kannanotoillaan vaikuttaa päätöksentekoon. Empiirisessä osassa etsittiin yhteyksiä tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan korostamien kannanottojen ja tilinpäätöksen talousarvion toteutumisvertailun välillä. Tarkastuslautakunnan arviointikertomukset sisältävät kannanottoja, joissa se kiinnittää huomiota, esittää tai korostaa jotakin asiaa. Usein voidaan perustellusti todeta, että tarkastuslautakunnan tärkeiksi kokemat asiat ovat tulleet otetuiksi mukaan seuraavan vuoden talousarvioon tai tulevien vuosien talousarviosuunnitteluun. Tarkastuslautakunnan osoittamat epäkohdat ja toimenpide-esitykset niiden korjaamiseksi on huomioitu usein myös tilinpäätökseen sisältyvässä kunnanjohtajan katsauksessa. Silloin kun kunnan ylin viranhaltijajohto on kantanut huolta jostakin epäkohdasta, on myös toimenpiteet epäkohdan korjaamiseksi aloitettu. Samoin tilintarkastajan havainnot ja esitykset ovat tulleet huomioon otetuiksi etenkin silloin, kun tilintarkastaja on antanut tilintarkastuspöytäkirjan tarkastuslautakunnalle ja kunnanhallitukselle. Kunnanhallitus on saanut tämän perusteella annettua ohjeita kuntaorganisaatiolle havaittujen puutteiden ja virheiden korjaamiseksi. Tilintarkastajan huomautuksen laatu ja laajuus vaikuttanevat siihen, ovatko korjaavat toimenpiteet työ- ja toimintaohjeiden tasoa vai vaikutusta varsinaiseen päätöksentekoon. Tilintarkastajan raportointi vaikuttaa myös tarkastuslautakunnan toimintaan jo kuntalainkin perusteella, mutta myös silloin, kun tilintarkastajan raportoima epäkohta ei vaadi välitömiä toimenpiteitä. Tutkimuksessa ei ollut käytettävissä sellaista tilintarkastajan raportointiaineistoa, joka on osoitettu kohdennetusti jollekin tarkastuskohteelle eikä ole siten julkista. Tarkastuslautakunnalla on myös mahdollisuus vastaavanlaiseen raportointiin, mutta sen yleisyyttä ei tutkimuksessa selvitetty.

Valtuuston tilinpäätöskokouksessa käytävä arviointikeskustelu on ainutlaatuinen tilaisuus käsitellä koko valtuuston läsnä ollessa menneen tilikauden tapahtumia ja verrata tapahtunutta suunniteltuun toimintaan. Arviointikeskustelun tavoitteena on, että sen päätteeksi valtuusto antaa kunnanhallituksen tehtäväksi ryhtyä tarpeellisiin toimenpiteisiin arviointikertomuksessa esitettyjen havaintojen ja kehotusten pohjalta. Arviointikeskustelun lähtökohtana toimivat tarkastuslautakunnan laatiman arviointikertomuksen ydin-

asiat. Lautakunnan tulee paneutua huolella arviointikertomuksen laadintaan. Oleellista on ottaa esille valtuuston asettamat, koko kuntaa koskevat tavoitteet ja niiden toteutuminen. Lisäksi on hyvä ottaa esille tarkastuslautakunnan tärkeiksi kokemat asiat, joihin on kiinnitetty aikaisemmissa arviointikertomuksissa huomiota, mutta joita ei ole kuitenkaan huomioitu tavoitteenasettelussa. Valtuusto voi myös edellyttää hallitukselta erityistä selvitystä valtuustolle, siitä mihin toimenpiteisiin hallitus ja alaiset toimet ryhtyvät arviointikertomuksen perusteella. (Ainasvuori ym. 2011, 83.) Tutkimus osoitti oikeaksi sen yleisen käsityksen, että tilinpäätöskokouksessa ei juuri synny keskustelua, ellei käsiteltävissä asiakirjoissa ole jotain poikkeuksellista, joka pakottaa kokousosanottajat ottamaan kantaa. Tilinpäätös on valtuutetuille tuttu, koska se on valmistunut jo edeltävän maaliskuun loppuun mennessä. Se ei enää uutuudellaan herätä keskustelua. Tilintarkastajan lausunnossa kiinnostaa lähinnä se, esitetäänkö siinä vastuuvapauden myöntämistä tilivelvollisille. Tilintarkastuskertomukseen sisältyy harvoin mitään suurta keskustelun aihetta, sillä lausunto on tavanomaisesti puhdas ja siinä mielessä informaatioköyhä. Sen sijaan tarkastuslautakunnan arviointikertomuksessa olisi tai ainakin pitäisi olla perusteita laajemmallekin keskustelulle, kuten edellä on todettu. Tutkimuksen kohteena olleista kunnista vain Karviassa syntyi hieman keskustelua, vaikka esimerkiksi Kankaanpään kaupungissa ja Lavian kunnassa taloudellisen tilanteen olisi uskonut herättäneen vilkastakin keskustelua, jossa olisi kartoitettu tilanteen pysyvään parantamiseen johtavia mahdollisuuksia. Tällainen keskustelu ennen tulevan vuoden talousarvion lopullista valmistelua olisi erittäin tervetullut. Silloin tarkastuslautakunnan huolellisen ja riippumattoman arvioinnin tuloksena syntynyt asiakirja olisi siinä käytössä, johon se on tarkoitettu. Tarkastuslautakunnan arviointityö tehdään nimenomaan valtuustoa varten. Sen avulla valtuusto saa kootun palautteen päättyneen tilikauden tavoitteiden saavuttamisesta. Koska kaikkia tavoitteita ei koskaan saavuteta, arviointikertomus yhdistettynä valtuuston arviointikeskusteluun voisi olla myös kehittämisen apuväline. Valitettavasti arviointikertomuksen kohtalona on liian usein tulla kirjatuksi tiedoksi ja siirretyksi arkistoon, vaikka sillä voisi olla informaatioarvoa myös tiedotettaessa kuntalaisille päättyneen tilikauden sekä taloudellisista että toiminnallisista tuloksista.

Kuntalain mukaan tarkastuslautakunnalla on johtava rooli kunnan ulkoisen tarkastuksen järjestämisessä ja organisoinnissa. Tämä jää ulkopuoliselta monesti huomaamatta. Tilintarkastus on perinteinen ja yleisemmin tunnettu osa ulkoista tarkastustoimintaa. Vaikka viimeisten luottamushenkilötilintarkastajien ajasta on jo kulunut pian mainitut 20 vuot-

ta, voidaan kuriositeettina mainita, että Karvian kunnan organisaatiossa oli vielä vuonna 2005 tilintarkastuslautakunta. Tämä kuvaa hyvin sitä, miten sitkeästi tarkastustoiminta on mielletty lähinnä tilien tarkastamiseksi, vaikka hallintoa ja toimintaa on sen ohella jo pitkään tarkastettu. Kuntalain säätäminen muutti perinteisiä käytäntöjä ja eriytti varsinaisen tilintarkastuksen ammattilintarkastajien tehtäväksi. Luottamushenkilötarkastus säilytettiin kuitenkin säätämällä kuntalaissa tarkastuslautakunta kunnan pakolliseksi lautakunnaksi. Nykyiset tarkastuselimet toimivat kuitenkin yhteistyössä ja sitä myös kuntalaki edellyttää. Tilintarkastaja esittelee tarkastussuunnitelmansa tarkastuslautakunnalle ja myös raportoi lautakunnalle tilikauden aikaisia tarkastushavaintojaan. Ulkoinen tarkastus ei kohdistu vain tilinpäätökseen, vaan sitä tehdään koko tilivuoden ajan. Tilintarkastajan mahdollisuus käyttää aikaa tarkastuskohteessa on riippuvainen siitä, kuinka paljon tilintarkastuspalvelua kunta on ostanut. Tarkastuslautakunnalla ei tällaista muodollista estettä ole, koska sen jäsenet ovat luottamushenkilöitä, joille makseta palkkaa.

Tarkastuslautakunnan toiminnassa korostuu kokoustyöskentely. Tärkeässä roolissa on kunnan johdon ja johtavien viranhaltijoiden kuuleminen ja keskustelu heidän kanssaan. Tämä ilmeni myös tutkimuksen lähdeaineistona olleista tarkastuslautakuntien arviointikertomuksista. Keskustelu- ja kuulemistilaisuuksissa voidaan tietoa jakaa vastavuoroisesti. Lautakunta saa ajankohtaista tietoa tilikauden aikana toimielimille ja tehtäväalueille asetettujen tavoitteiden saavuttamisen asteesta ja mahdollisista toimintaa haittaavista tilapäisistä ongelmista tai pysyvistä muutoksista, jotka vaikuttavat tarkastuslautakunnan arviointitehtävään. Tärkeää on myös se, että osapuolet ovat valmistautuneet kuulemistilaisuuteen, silloin keskustelusta muodostuu antoisa. Konkreettisena esimerkkinä voidaan todeta Eurajoen tarkastuslautakunnan kokous 9.4.2010, jossa kunnanjohtaja ja hallintojohtaja selostivat tarkastuslautakunnan edellisen kokouksen päätösten johdosta tehtyjä toimenpiteitä. Tarkastuslautakunta oli hyvin tyytyväinen siihen, että lautakunnan esille ottamiin asioihin oli paneuduttu ja, että toimenpiteistä annettiin selvitys tarkastuslautakunnalle. Jos tilintarkastaja on läsnä keskusteluissa, hän saa myös ajankohtaista informaatiota ja voi arvioida tarkastuskohteen tilannetta laillisuusnäkökulmasta sekä ottaa tarvittaessa kantaa ja kiinnittää huomiota tärkeiksi toteamiinsa seikkoihin. Samalla myös tarkastajat voivat kommunikoida keskenään tarkastuskohteeseen liittyvistä kysymyksistä. Vaikka tilintarkastajan käyttöä tarkastuslautakunnan sihteerinä pidetään ammattihenkilön väärinkäyttönä, sitä edelleen tapahtuu. Kokouspöytäkirjojen jakeudessa noudatetaan kunnan hallintosääntöä. Kun kunnanhallitus saa pöytäkirjan, se voi

tarvittaessa heti ryhtyä korjaaviin toimenpiteisiin. Kuulemisten ohella tarkastuslautakunnan tutustumiskäynnit kunnan toimielinten ja tehtäväalueiden toimipisteissä ovat hyödyllisiä ja lisäävät tarkastajien tietämystä esimerkiksi kunnan palvelulaitosten käytännön toiminnoista ja mahdollisista ongelmista. Samalla voidaan keskustella toimipisteiden henkilöstön kanssa suoraan ilman väliportaiden suodattavaa vaikutusta. Kunnan johdon ja johtavien virkamiesten tapaamiset, kuulemiset ja haastattelut voivat myös olla tilaisuuksia, joissa tarkastuslautakunta tilintarkastaja voivat vaikuttaa päätöksentekoon ja päätöksentekijöihin. Heidän välityksellään puutteelliseksi koettua toimintaa tai menettelytapoja voidaan alkaa korjata tai kehittää välittömästi, kun asiat ja niihin liittyvät syy-yhteydet ovat vielä tuoreessa muistissa.

Tilintarkastaja voi vaikuttaa tarkastuskohteen toimintaan jo tilikauden aikana suorittamiensa tarkastusten yhteydessä osoittamalla tai tuomalla esille toteamiaan virheitä tai puutteita ryhtymättä kuitenkaan konsultiksi. Välitön palaute on tarkastuskohteen henkilöstön ammattitaidon kehittymisen kannalta tärkeätä ja hyöty on molemminpuolinen. Myös tarkastajan työ helpottuu, kun tarkastuskohteen henkilöstö tekee jatkossa vähemmän virheitä. Monesti selvittää suullisella huomautuksella, mutta vakavammissa ja periaatteellisimmissa tapauksissa on kirjallinen muistutus tarpeen, jolloin virheeseen puuttuminen tulee myös dokumentoitua. Tilintarkastaja voi myös tehdä erillisiä muistioita tarkastaessaan jotain laajempia osakokonaisuuksia. Tilintarkastuksessa on mahdollisuus vaikuttaa käytännön työtapojen ja toimintamallien lisäksi varsinaiseen päätöksentekoon käymällä tarkastukseen liittyviä keskusteluja tarkastuskohteen johdon kanssa esimerkiksi sisäisestä valvonnasta, kunnan sijoitustoiminnan perusteista tai riskien hallinnasta.

Vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus ei anna tarkastuskohteelle muuta kuin tiedon siitä, että kohteessa ei ole huomautuskynnyksen ylittäviä puutteita tai virheitä. Se ei kuitenkaan todista, että kohteessa ei olisi korjattavia asioita, parannettavia käytäntöjä tai puutteellista osaamista. Joidenkin tilintarkastajien tarkastuslautakunnalle ja kunnanhallitukselle antamat tilintarkastuspöytäkirjat täyttävät tätä aukkoa. Tarkastuspöytäkirjat ovat informatiivisia kohteen kannalta. Ne ovat juridisessa mielessä epävirallisia verrattuna tilintarkastuskertomukseen, mutta niillä voidaan osoittaa, missä asioissa kohteessa on kehitettävää. Pöytäkirja on myös dokumentti virheistä tai puutteista, jotka toistuaan saattavat ylittää tilintarkastuskertomukseen kirjatuksi tulemisen rajan. Tutkimuksessa todettiin, että niissä kunnissa, joissa tilintarkastaja antoi tilintarkastuspöytäkirjan

tarkastuslautakunnalle ja kunnanhallitukselle, tilintarkastajan huomautusten määrä väheni ajan kuluessa.

6 TUTKIMUKSEN TULOS JA POHDINTA

Tutkimuksen aiheena oli ”Ulkoinen tarkastus ja sen vaikutus kunnan päätöksentekoon”, josta johdettiin tutkimusongelma: ”Miten kunnan ulkoisessa tarkastuksessa tehdyt havainnot ohjaavat kunnan päätöksentekoa? Tutkimusongelman perusteella esitettiin kaksi tutkimuskysymystä: 1. Mitkä ovat tarkastuslautakunnan mahdollisuudet (keinot) vaikuttaa kunnan päätöksentekoon? ja 2. Mitkä ovat tilintarkastajan mahdollisuudet (keinot) vaikuttaa kunnan päätöksentekoon? Vastauksia on etsitty sekä tutkimuskirjallisuudesta ja muista olemassa olevista kirjallisista lähteistä sekä empiirisellä tutkimuksella.

Vaikuttaminen päätöksentekoon ei ole ulkoisen tarkastuksen näkökulmasta itsetarkoitus, vaan tarve vaikuttaa on yleensä seurausta siitä, että tarkastuksissa havaitaan epäkohтия, puutteita tai jopa väärinkäytöksiä, jotka edellyttävät tarkastuselinten puuttumista asiaan ja vaikuttamista päätöksentekijöihin asiantilan korjaamiseksi. Tutkimuksessa on käsitelty melko laajasti ulkoiseen tarkastukseen liittyvää teoriataustaa sekä tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan tehtäviä. Tehtävät perustuvat viime kädessä kuntalakiin. Lainsäätäjän voidaan katsoa luoneen perusteet tarkastuselinten mahdollisuudelle vaikuttaa päätöksentekoon silloin, kun harjoitetussa toiminnassa poiketaan lain hengestä. Lakia tulkitsevalla ja sen tarkoitusta selittävällä kommentaari- ja tutkimuskirjallisuudella on täsmennetty ja syvennetty lain tarkoitusta, luotu perusteita teorianmuodostukselle ja edistetty säädösten soveltamista käytännön toimintaan.

Kuntalaissa on säädetty juridiset perusteet sekä tarkastuslautakunnan että tilintarkastajan toiminnalle. Yhteisistä lähtökohdista huolimatta tehtävät eroavat luonteeltaan toisistaan. Tilintarkastaja nojautuu toiminnassaan suurelta osin laillisuusnäkökulmaan. Kuntalaki ei ole ainoa noudatettava normi. Varsinkin, jos tilintarkastaja toimii tilintarkastuslain suomin edellytyksin myös kuntakonsernin yhtiöiden tilintarkastajana, tulee toiminnassa noudatettavaksi muun muassa osakeyhtiö- ja asunto-osakeyhtiölain säännökset. Tutkimuksen lähdekirjallisuudesta käy myös ilmi, että tietyissä tilanteissa tilintarkastaja joutuu suorittamaan laillisuustarkastuksen ohella tarkoituksenmukaisuustarkastusta, minkä määrä todennäköisesti vain lisääntyy kunnan toiminnan ja sen palveluiden järjestämis-

periaatteiden monipuolistuessa. Esimerkiksi sisäisen valvonnan ja riskien hallinnan riittävyyttä tarkastettaessa joudutaan suorittamaan myös tarkoituksenmukaisuustarkastusta. Kunnan hallinnon tarkastus on kokonaisuus, joka edellyttää tilintarkastajalta yksityistä sektoria laajempaa näkökulmaa ja valmiuksia.

Kunnan tilintarkastaja toimii päätöksentekoympäristössä, jossa tehdään jatkuvasti päätöksiä julkisten varojen käytöstä suurimmaksi osaksi erilaisten palvelujen järjestämiseksi kuntalaisille. Ympäristössä korostuu laillisuusperiaatteen ohella tasapuolisuuden, oikeudenmukaisuuden ja tasa-arvon vaatimusten toteutuminen päätöksenteossa. Tässä ympäristössä tilintarkastajan tehtävä poikkeaa esimerkiksi tuotantoyrityksen tilintarkastajan tehtävästä. Tehtävässä vaaditaan laajaa näkemystä ja perehtyneisyyttä julkisyhteisöjen toimintaan, hallintoon ja toimintaperiaatteisiin. Tehtävässään tilintarkastaja joutuu usein kiinnittämään huomiota laajemmin yhteisön päätöksentekoprosessiin ja päätöksentekijöiden toimintaan. Pelkkä varainkäytön ja taloudenpidon lainmukaisuuden tarkastus ei enää riitä. Niissä tilanteissa, joissa tilintarkastaja joutuu puuttumaan säädösten vastaiseen toimintaan, on kyse usein päätöksentekoon liittyvistä virheistä, puutteista tai muista lainvastaisista teoista. Päätöksentekijän toimintaan tai koko päätöksentekoprosessiin puuttuminen on aina vaikuttamista jollakin tavalla päätöksentekoon. Vaikuttaminen voi liittyä joko vain kyseessä olevaan yksittäistapaukseen tai koskea laajemmin päätöksentekoa.

Tarkastuslautakunnan päätehtäväksi on määritelty tuloksellisuuden arviointi kuntaympäristössä. Tutkimuksen alaluvussa 2.3.1 on käsitelty arvioinnin yleistä teoriaa ja alaluvussa 2.3.2 tarkastuslautakunnan omaan tehtävään kuuluvaa arviointia. Tässä tutkimuksessa arviointia on tarkasteltu professionaalisesta näkökulmasta. Anna-Leena Laihanen on puolestaan edellä suhtautunut kriittisesti tarkastuslautakunnan kykyyn arvioida riittävän ammattitaitoisesti valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumista ja kutsunut tarkastuslautakunnan arviointia amatööriarvioinniksi, josta tieteellisyys on kaukana. Professionaalinen arviointi on kuitenkin tavoitetaso, vaikka lähtökohtataso olisikin lähempänä amatööritasoa. Puutteelliseksi arvioitua kykyä voidaan parantaa koulutuksella ja perehtymisellä arvioinnin problematiikkaan, mihin myös aikaisemmissa tutkimustuloksissa viitataan. Tämän tutkimuksen toisessa luvussa on esitetty melko laaja katsaus ulkoisen tarkastuksen teoreettiseen taustaan. Mitä laajemmin kunnan ulkoisen tarkastuksen edustajat tuntevat toimintakenttäänsä teoriataustaa sitä ammattitaitoisemmin he pystyvät toteuttamaan tehtävänsä. Agenttiteorian perusteiden tunteminen auttaa tarkastajia

hahmottamaan kuntayhteisössä vallitsevia lainalaisuuksia ja ottamaan niitä huomioon tarkastustehtävässään. Tutkimuksessa arviointia on lähestytty erityisesti tarkastuslautakunnan näkökulmasta tilintarkastajaa kuitenkin unohtamatta. Nykyisessä tulosjohtamisen, tulosvastuu- ja tilivelvollisuusajattelun sekä tuloksellisuusvaatimusten täyttämässä maailmassa on sekä päätöksentekijöiden että päätöksentekoa arvioivien tunnettava valitsevan johtamis- ja hallintojärjestelmän perusteita. Tarkastuslautakunnan tärkein tehtävä on kunnanvaltuuston asettamien tavoitteiden toteutumisen arviointi eli tuloksellisuusarviointi. Lautakunnan pitäisi tuntea kolmen ”E”-n periaate, tuloksellisuuden osatekijät ja niiden suhde toisiinsa voidakseen toteuttaa tehokkaasti arviointitehtäväänsä. Kun analyyttisen prosessin jälkeen on saatu synnitettyä mahdollisimman totuudenmukaiset arviot eri osa-alueiden tuloksellisuudesta, pitäisi pystyä myös varmistamaan, että arviointituloksia hyödynnetään mahdollisimman tehokkaasti toiminnan kehittämiseksi. On tietysti luonnollista, että käytännössä kaikki ei toimi teoreettisen ihannemallin mukaisesti, mutta mallin mukaista tilannetta voidaan pitää tavoitteena, joka ajan kuluessa saavutetaan. Pienissä kunnissa on arvioinnissa varmasti resurssiongelmia, mutta suurimmissa kunnissa tavoitteeseen pääseminen on mahdollista, kun löydetään oikeat henkilöt tarkastuslautakunnan tehtäviin. Tehtävät pitää saada tehtyä houkutteleviksi, jotta päästäisiin irti Ruostetsaaren ja Holttisen sekä Laihasen kuvaamasta tilanteesta, jossa kunnallispolitiikan parhaat asiantuntijat hakeutuvat mieluummin näkyvämpiin luottamushenkilötehtäviin. Voidaan myös olettaa, että saataessa tarkastuslautakuntaan arvioinnin asiantuntijoita sen painoarvo ja arvostus kuntaorganisaatiossa lisääntyy. Arvostuksen lisääntymisen myötä tarkastuslautakunnan vaikutusmahdollisuudet päätöksenteossa lisääntyvät ja muun muassa tilinpäätöskokouksessa on mahdollista synnyttää arviointikeskustelu, jonka tuloksena talousarviosuunnitteluun saadaan kunnan toimintaa kehittäviä tavoitteita ja hankkeita.

Empiirinen tutkimus tukeutuu teoreettiseen viitekehykseen. Tulokset aikaisemmista tutkimuksista ja alan teoreettinen lähdekirjallisuus antavat perusteet uudelle tutkimukselle. Myös tässä pienimuotoisessa tutkimuksessa lähtökohtana on ollut olemassa oleva teoreettinen lähdekirjallisuus ja siitä johdetut lähtökohtaoletukset. Ulkoisen tarkastuksen lakisääteiset tehtävät ovat olleet se ankkurointipiste ja näkökulma, josta vastauksia tutkimuskysymyksiin on lähdetty etsimään. Tämä lähtökohta kytkee tutkimuksen luvun 4 lukuihin 5 ja 6. Tarkastuslautakunnan ja tilintarkastaja tehtävien kautta on tutkimuksen empiirisessä osassa pyritty saamaan kokemusperäistä vahvistusta niille olettamuksille,

jotka ovat syntyneet teoreettisen tarkastelun pohjalta. Empiiriseen osaan on sisällytetty myös tuloksia ja johtopäätöksiä aikaisemmista tutkimuksista, jotka ajoittuvat 2000-luvun alkuun, jolloin kuntalaki oli ollut voimassa vasta yhden tai kaksi valtuustokautta. Uuden kunnalliskulttuurin lyhyt historia näkyy tuloksissa. Erityisesti tarkastuslautakuntien toiminnassa on ollut näkyvissä eräänlaisen sisäänajovaiheen leima. Tässä tutkimuksessa tutkittiin asiakirjalähteiden perusteella kolmen pienen kunnan ja yhden pienehkön maaseutukaupungin ulkoisen tarkastustoiminnan mahdollisia vaikutuksia kunnan päätöksentekoon. Aineiston käsittely on esitetty alaluvussa 5.4 ja päätelmät alaluvussa 5.5. Empiirisen tutkimusosuuden lähtökohtana oli teoreettisen lähdeaineiston pohjalta luotu lähtökohtaoletamus ja koejärjestelyt. Koetuloksena oli, että kaikissa tutkimuskunnissa sekä tarkastuslautakunnalla että tilintarkastajalla todettiin olevan ainakin jossain määrin vaikutusta kunnan päätöksentekoon. Tuloksissa oli jonkin verran eroja, joista osa johtui muun muassa siitä, että kahdessa kunnassa oli käytettävissä tilintarkastajalta peräisin ollut asiakirja-aineisto, mitä kahdesta muusta kunnasta ei ollut käytettävissä. Lähdekirjallisuuden perusteella oli odotettavissa, että kuntien tilinpäätöskokouksissa ei synny merkittävässä määrin keskustelua tarkastuslautakunnan arviointikertomuksen pohjalta. Tämäkin oletamus osoittautui valitettavasti oikeaksi. Kunnissa on menossa viides valtuustokausi kuntalain voimaantulon jälkeen, mutta kaikissa kunnissa ei toistaiseksi vielä ole nähty tarpeelliseksi siirtyä perinteisestä suunnittelupainotteisesta toimintakulttuurista tuloksellisuuden arviointia hyödyntävään kulttuuriin. Arviointikeskustelu voi tarjota mahdollisuuden löytää keinoja, joilla hyödynnetään kunnan vahvuuksia ja toisaalta kehitetään toiminnan heikompia osa-alueita.

Edellä alaluvussa 5.5. on esitetty joitakin ulkoisen tarkastuksen mahdollisuuksia ja tapoja vaikuttaa päätöksentekoon. Tilintarkastaja tarkastaa kunnan toiminnan laillisuutta ja tässä tehtävässä hänen pitää pyrkiä vaikuttamaan siihen, että eri tasoilla tehtävät päätökset ovat laillisia. Hänen pitää seurata myös lainsäädännön kehitystä ja ohjata päätöksentekijöitä muutostilanteissa. Kaikki tilintarkastajan asioihin puuttuminen ei varsinaisesti ole vaikuttamista päätöksentekoon, vaan pikemminkin vaikuttamista työnohjaukseen ja oikeiden työ- ja toimintatapamallien omaksumiseen. Kunnan toiminnan monipuolistuminen, konsernirakenteen monimutkaistuminen, lisääntyvä ulkoistaminen ja palveluiden hankinta ulkoisilta palveluntuottajilta ja jopa yhteyden ulkomaisiin toimijoihin vaativat tilintarkastajilta osaamista ja asiantuntemusta tarkastustoiminnassa. Tilintarkastaja joutuu vaatimaan osaamista myös tarkastettaviltaan. Jotta toiminnan lainmukaisuus voi-

daan varmistaa, on tilintarkastajalla oltava myös mahdollisuudet ja keinot vaikuttaa päätöksentekoon. Tilintarkastuksessa on kyse laillisuusvalvonnasta ja sanktion uhka saa useimmiten tilivelvolliset toimimaan halutulla tavalla. Sanktioon johtava muistus säädösten tai valtuuston tahdon vastaisesta toiminnasta on tietysti viimeinen käytettävissä oleva keino vaikuttaa päätöksentekoon, mutta tarvittaessa sekin on otettava käyttöön. Tilivelvolliset ovat toimielimiä tai johtavia viranhaltijoilla, joilla on päätösvaltaa. Heidän päätöksentekoonsa tilintarkastaja voi vaikuttaa joko yhteistyössä tai viimekädessä käyttäen lakisääteistä sanktiovaltaansa. Tilintarkastajan tulee kuitenkin aina säilyttää riippumattomuutensa ja noudattaa ammattikuntansa eettisiä ohjeita.

Tarkastuslautakunta on vaalilain edellyttämien lautakuntien ohella ainoa pakollinen lautakunta kunnassa. Lautakunnan tehtävänä on arvioida valtuuston asettamien tavoitteiden toteumista. Lautakunnan tehtävät perustuvat kuntalakiin, mutta lautakunnalla ei ole niin vahvaa oikeutta esittää sanktioita tilivelvollisille kuin tilintarkastajalla. Lautakunnan ensisijainen tehtävä ei olekaan etsiä virheitä, vaan pyrkiä toiminnallaan vaikuttamaan kunnan toimintojen kehittämiseen ja toimintaa haittaavien ongelmien poistamiseen. Tarkastuslautakunnan asema on riippuvainen valtuuston todellisesta asemasta kunnassa. Professori Aimo Ryynänen on alaluvussa 3.3 mainitussa artikkelissaan esittänyt kriittisiäkin näkemyksiä valtuuston asemasta ja todellisen vallan siirtymisestä lähinnä kunnanhallitukselle, mutta osin myös muille toimielimille ja viranhaltijoille. Tutkimuksessa tuli esille Karvian kunnassa esille noussut keskustelu maakauppoihin liittyvän päätösvalan käytöstä. Kunnan hallintosäännöllä päätösvalta oli delegoitu hallitukselle, mutta tarkastuslautakunta näki tarpeelliseksi keskustella päätösvalan palauttamisesta valtuustolle. Kaikesta huolimatta tarkastuslautakunta arvioi sitä, miten tuloksellisesti toimielimet ja tehtäväalueet toteuttavat toimintaansa valtuuston tahdon mukaisesti. Tarkastuslautakuntien toimintatapamalli on jo vakiintunut kuntakohtaisesti. Kuntien välillä on kuitenkin eroja, koska toimintamallia ei ole määritelty säädösteitse. Tarkastuslautakunnat toimivat monipuolisesti tiedonhankinnassaan ja tähän oikeastaan perustuukin lautakunnan mahdollisuudet vaikuttaa päätöksentekoon, jos se vain haluaa käyttää mahdollisuuksia hyväkseen. Päätöksentekoon vaikuttaminen ei tietenkään voi olla lautakunnan päätavoite, vaan keino toteuttaa lakisääteistä tehtäväänsä valtuuston arviointityökaluna. Kunnanhallituksen laatimaa toimintakertomusta pidetään tarkastuslautakunnan tärkeimpänä lähteenä lautakunnan tehdessä arviointityötään, mutta päätöksentekoon vaikuttamisen kannalta vähintään yhtä tärkeitä ovat kunnan johtavien viranhaltijoiden kuulemi-

nen ja keskustelu heidän kanssaan sekä tutustumis- ja tarkastuskäynnit kunnan toimipisteissä. Siellä syntyvät ne kontaktit, joiden kautta on mahdollista ottaa välittömästi kantaa asioihin, joissa on todettu puutteita tai virheitä. Toimintakertomuksessa esitettyjen toiminnan tulosten arviointi on aina pelkästään jälkikäteisarviointia, joskus melko pitkälläkin viiveellä.

Tässä tutkimuksessa on kartoitettu ulkoisen tarkastuksen mahdollisuuksia vaikuttaa kunnan päätöksentekoon. Vastauksia on etsitty lainsäädännöstä, lähdekirjallisuudesta ja pienimuotoisen empiirisen tutkimuksen avulla. Tutkimusasetelma luotiin lähdeaineiston ja aikaisempien tutkimustulosten pohjalta. Tutkijan näkemyksen mukaan tutkimukselle asetettu tavoite on tyydyttävällä tavalla saavutettu. Pelkän asiakirjatarkastelun perusteella tehtyä tutkimusta olisi voitu täydentää haastattelemalla esimerkiksi kuntien tarkastuslautakuntien puheenjohtajia, tilintarkastajia ja esimerkiksi valtuustojen puheenjohtajia. Tähän ei tässä yhteydessä ollut kuitenkaan mahdollisuuksia, mutta siinä voisi kuitenkin olla mielenkiintoinen jatkotehtävä.

LÄHTEET

Teokset:

- Chelimsky, Eleanor & William R. Shadish 1997. *Evaluation for the 21st Century – A Handbook*. California. USA: SAGE Publications.
- Harjula, Heikki & Prättälä, Kari 2007. *Kuntalaki tausta ja tulkinnat*, 7. uudistettu painos. Jyväskylä: Talentum.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P 2008. *Tutki ja kirjoita*. 14. osin uudistettu painos. Keuruu: Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Kuusela, Pekka 2007. *Julkisen sektorin modernisaatio, tuloksellisuus ja arviointi*. Helsinki: Työturvallisuuskeskus.
- Lumijärvi, Ismo 1999. *Tasapainotetun mittariston malli ja kunta-alan tuloksellisuusarviointi*. Helsinki: Työturvallisuuskeskus, kuntaryhmä.
- Martikainen, J-P., Meklin, P., Oulasvirta, L. & Vakkuri, J. 2002. *Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen*. Tampere University Press.
- Myllymäki, Arvo 2007. *Finanssihallinto-oikeus. Valtion ja kuntien varainkäyttö ja varainkäytönvalvonta*. Juva: WSOY.
- Patton, Michael Quinn 1997. *Utilization – Focused Evaluation. The New Century Text*, 3rd Edition. California. USA: SAGE Publication.
- Porokka-Maunuksela, R., Huuskonen, J., Koskinen, O. & Säilä, E. 2004. *Kunnan hallinto, talous ja valvonta*. Helsinki: KPMG ja Edita Publishing Oy.
- Riistama, Veijo 1999. *Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö*, 2. painos. Porvoo: WSOY.
- Riistama, Veijo 2000. *Tilintarkastus - perusteet*, 3. uudistettu painos. Porvoo: WSOY.
- Robson, Colin 2001. *Käytännön arvioinnin perusteet. Opas evaluaation tekijöille ja tilaajille*. Tampere: Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Ruostetsaari, Ilkka & Holttinen, Jari 2004. *Tarkastuslautakunta kunnan päätöksenteossa*. Kunnallisanalan kehittämissäätiön tutkimusjulkaisut, nro 43. Vammala: Pole-Kuntatieto Oy.
- Tuomi, Jouni & Sarajärvi, Anneli 2009. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. 5. uudistettu painos. Jyväskylä: Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Vedung, Evert 2005. *Public Policy and Program Evaluation*, 3rd Edition. New Jersey: Transaction Publishers.

- Virtanen, Petri 2007. *Arviointi. Arviointitiedon luonne, tuottaminen ja hyödyntäminen*. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Vuorela, Terho 1997. *Arvioinnin tilaajan opas*. Helsinki: Valtiovarainministeriö. Hallinnon kehittämisosasto.
- Vuorela, Terho 1990. *Toiminnan arvioinnin tutkimusotteiden kehitys*. Valtionhallinnon kehittämiskeskus. Helsinki: Valtion painatuskeskus.
- Vuorinen, Erkki 2000. *Tarkastuslautakuntien asema ja tehtävät*. Pori: Oy Auditor Ab.
- Vuorinen, Erkki 1996. *Tarkastuslautakunta kunnan valvonnassa*. Helsinki: Oy Auditor Ab.
- Vuorinen, Erkki 1995. *Tilintarkastus uudessa kunnalliskulttuurissa*. Turku: Vuoricon Oy.

Opinnäytteet ja julkaisusarjat:

- Kivistö, Jussi 2007. *Agency Theory as a Framework for the Government – University Relationship*. Tampere University Press.
- Kosonen, Leena 2005. *Vaarinpidosta virtuaaliaikaan. Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta*. Acta Universitatis Lappeenrantaensis vol 210. Lappeenrannan teknillinen yliopisto.
- Kärkkäinen, Hanna 1998. *Tilintarkastajien uskottavuus sidosryhmien näkökulmasta*. Rovaniemi: Taloustieteellisiä julkaisuja B6. Lapin yliopiston yhteiskuntatieteiden tiedekunta.
- Laihanen, Anna-Leena 2009a. *Ajopuusta asiantuntijaksi – luottamushenkilöarvioinnin merkitys kunnan johtamisessa ja päätöksenteossa*. Acta Universitatis Lappeenrantaensis vol 339. Lappeenrannan teknillinen yliopisto.

Artikkelit kokoomateoksessa (toimitetussa teoksessa):

- Ainasvuori, M., Ainasvuori, O., Hurmola-Remmi, H., Kenni, M., Kiviaho, M., Mäntyharju, K., Ollila, E. & Oulasvirta, L. 2011. *Tarkastuslautakunta osana kunnan valvonta- ja arviointijärjestelmää – tehtävät muuttuvassa kuntaympäristössä*. Helsinki: Oy Auditor Ab.
- Hakulinen, Pentti 2005. *Tarkastuslautakunnan ja viranhaltijajohdon yhteistyö – luottamuksella paras*. Teoksessa Hakulinen, P., Tuohimäki, J., Roslakka, K., Ainasvuori, O. & Meklin, P. *Tarkastuslautakunnan arviointitoiminta – Arvata, arvioida vai mitata?* Pori: Oy Auditor Ab.

- Kivistö, Jussi 2009. Tehottomat lintsarit? Valtion ja yliopiston suhde agenttiteorian näkökulmasta. Teoksessa Vakkuri, Jarmo (toim.): *Paras mahdollinen julkishallinto?* Gaudeamus Helsinki University Press, 51 - 72.
- Lindqvist, Tuija 1999. Evaluaation uskottavuus. Teoksessa Eräsaari, R., Lindqvist, T., Mäntysaari, M. & Rajavaara M.. (toim.): *Arviointi ja asiantuntijuus*. Oy Yliopistokustannus University Press Finland Ltd. Tampere: Gaudeamus, 90–105.
- Meklin, Pentti 2009. Muuttuuko mikään? Tuloksellisuuden käsitteen monitulkintaisuus julkishallinnossa. Teoksessa Vakkuri, Jarmo (toim.): *Paras mahdollinen julkishallinto?* Gaudeamus Helsinki University Press, 31–50.
- Meklin, Pentti 2001. Tavoitteiden saavuttamisen arviointi kuntataloudessa. Teoksessa Myllymäki, A. & Vakkuri, J. (toim.): *Tulos, normi, tilivelvollisuus*. Tampere University Press, 91–114.
- Meklin, Pentti, 2005. Arvata, arvioida vai mitata. Teoksessa *Tarkastuslautakunnan arviointitoiminta – Arvata, arvioida vai mitata?* Pori: Oy Auditor Ab, 74–83.
- Niiranen, Vuokko & Kuusela, Pekka (toim.) 2003. *Osaamisen arvo – OSAATKO – Osaamisella tuloksellisuutta kuntaorganisaatioon -tutkimushankkeen alkukartoitukset*. Kuopio yliopisto. Sosiaalityön ja sosiaalipedagogiikan laitos.
- Rajavaara, Marjatta 1999. Arviointitutkimuksen hyödynnettävyys. Teoksessa Eräsaari, R., Lindqvist, T., Mäntysaari, M. & Rajavaara M. (toim.). *Arviointi ja asiantuntijuus*. Tampere: Oy Yliopistokustannus University Press Finland Ltd, 31–53.
- Ryynänen, Aimo 2001. Tarkastuslautakunta valtuuston apuelimenä. Valtuuston aseman vahvistamista vai kuntien valtiovalvonnan kunnallistamista? Teoksessa Myllymäki, Aimo. & Vakkuri, Jarmo. (toim.): *Tulos, normi, tilivelvollisuus*. Tampere University Press, 41–60.
- Tuohimäki, Juha, 2005. Tarkastuslautakunnan arviointityö ja sen menetelmät. Teoksessa: *Tarkastuslautakunnan arviointitoiminta – Arvata, arvioida vai mitata?* Pori: Oy Auditor Ab, 17–43.
- Uusikylä, Petri 1999. Poliitiikan ja hallinnon arviointi. Teoksessa Eräsaari, R., Lindqvist, T., Mäntysaari, M. & Rajavaara M. (toim.). *Arviointi ja asiantuntijuus*. Tampere: Oy Yliopistokustannus University Press Finland Ltd, 17–30.
- Vakkuri, Jarmo 2011: Laadunvarmennuksen ongelma julkishallinnon tilintarkastuksessa. Teoksessa Vakkuri, J., Oulasvirta, R., Wacker, J. & Kivimäki, R. (toim.). *Tarkastus ja arviointi: julkisen ja yksityisen rajapinnassa*. Tampere University Press, 63–95.

Vakkuri, Jarmo (toim.) 2009: Paras mahdollinen julkishallinto – tehokkuuden monet tulkinnat. Gaudeamus Helsinki University Press.

Artikkelit tieteellisissä aikakauslehdissä:

Kaksonen, Maija & Kotonen Ulla 2002. Tarkastuslautakunnan asema kunnan organisaatiossa. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja 1/2002*, 22–31. Helsinki: Kunnallistieteen yhdistys ry.

Kaksonen, Maija & Kotonen Ulla 2002. Tarkastuslautakunnan asema kunnan organisaatiossa. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja 2/2002*, 107–121. Helsinki: Kunnallistieteen yhdistys ry.

Laihanen, Anna-Leena 2009b. Ajopuusta asiantuntijaksi – luottamushenkilöarvioinnin merkitys kunnan johtamisessa ja päätöksenteossa. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja 3/2009*, 353–358. Helsinki: Kunnallistieteen yhdistys ry.

Meklin, P., Oulasvirta, L., & Vakkuri, J. 2005. Markkinat, tarkastus ja kontrolli: Tarkastuksen muuttuva rooli julkisella sektorilla. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja 3/2005*, 203–212. Helsinki: Kunnallistieteen yhdistys ry.

Raportit ja komiteamietinnöt:

Hoikka, P., Lehtonen R., Rajala, T., Ryynänen, A., Siitonen, P. & Tetri, E. 1999. *Kuntalaki kunnallishallinnon peruslakina – kuntalain seurantalutkimus*. Tampereen Yliopisto.

Karvian kuntastrategia 2011 – 2015.

KHT-yhdistys 2010. *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit 2010*. KHT-Media Oy. Helsinki: Bookwell.

Komitean mietintö 1993:33. *Kuntalaki*. Helsinki: Sisäasiainministeriö.

Ote kunnanvaltuuston kokouksesta (tilinpäätöskokous) v. 2002 – 2012, Eurajoki.

Ote kunnanvaltuuston kokouksesta (tilinpäätöskokous) v. 2002 – 2012, Kankaanpää.

Ote kunnanvaltuuston kokouksesta (tilinpäätöskokous) v. 2002 – 2012, Karvia.

Ote kunnanvaltuuston kokouksesta (tilinpäätöskokous) v. 2002 – 2012, Lavia.

Talousarvio 2012 ja taloussuunnitelma 2012 – 2014, Eurajoki.

Tarkastuslautakunnan arviointikertomus v. 2001 - 2011, Eurajoki.

Tarkastuslautakunnan arviointikertomus v. 2001 - 2011, Kankaanpää.

Tarkastuslautakunnan arviointikertomus v. 2001 - 2011, Karvia.

Tarkastuslautakunnan arviointikertomus v. 2001 - 2011, Lavia.

Tilitarkastuskertomus v. 2001 – 2011, Eurajoki.

Tilitarkastuskertomus v. 2001 – 2011, Kankaanpää.

Tilitarkastuskertomus v. 2001 – 2011, Karvia.

Tilitarkastuskertomus v. 2001 – 2011, Lavia.

Tilinpäätös v. 2001 – 2011, Eurajoki.

Tilinpäätös v. 2001 – 2011, Kankaanpää.

Tilinpäätös v. 2001 – 2011, Karvia.

Tilinpäätös v. 2001 – 2011, Lavia.

Virallislähteet:

Kirjanpitolaki. L 1336/1997.30.12.1997.

Kuntalaki. L 365/1995. 17.3.1995.

Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista. L 467/1999. 1.4.1999.

Laki kuntalain 57 ja 74 §:n muuttamisesta. L 622/1999. 21.5.1999.

Laki valtiontalouden tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa eräitä Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja. L 353/1995. 17.3.1995.

Laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta. L 621/1999. 21.5.1999.

Perustuslaki. L 731/1999. 11.6.1999.

Tilintarkastuslaki. L 459/2007. 13.4.2007.

www-sivut:

HE 192/94. *Hallituksen esitys kuntalaiksi.*

<<http://finlex.fi/fi/esitykset/he/1994/19940192>> 30.3.2013.

Jensen, Michael C. & Meckling, William H. *Theory of the firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure.*

<<http://scholar.google.fi/scholar?hl=fi&q=jensen+%26+meckling&btnG>> 6.4.2013.

Kihn, Lili-Anne & Näsi, Salme 2011. *Tilintarkastusta käsittelevien väitöskirjojen tutkimusstrategiset valinnat: aihepiiri ja tutkimusote.* <<http://urn.fi:nbn:uta-3-728>> 2.3.2013.

KT Kuntatyönantajat 2008. *Tuloksellisen toiminnan kehittämistä koskeva suositus.*

<<http://www.kuntatyönantajat.fi/fi/ajankohtaista/yleiskirjeet/2008/Sivut/2408-Tuloksellisen-toiminnan-kehittamista-koskeva-suositus.aspx>> 27.3.2013.

Ruotsin vallan aika Suomessa.

<http://fi.wikipedia.org/wiki/Ruotsin_vallan_aika_Suomessa> 30.5.2012.

Selonteko 23.9.1999. *Valtioneuvoston selonteko eduskunnalle uuden kuntalain soveltamisen vaikutuksista kuntien hallintoon ja toimintaan 23.9.1999.*

<<http://valtioneuvosto.fi/toiminta/selonteot/selonteot/fi.jsp?oid=130010>> 3.4.2013.

LIITE 1: TARKASTUSLAUTAKUNNAN JA TILINTARKASTAJAN TARKASTUSHAVAINTOJEN YHDISTELMÄ

Kunta:	Eurajoki				
Tilintarkastaja:	v. 2001: Erkkä Ollila Oy Auditor Ab, v. 2002 – 2011: Risto Pohjampii/ Oy Auditor Ab				
Tarkastuslautakunnan jäsenet:	v. 2001- 2004: Jukka Kujala, pj, Altti Lucander, vpj, Pentti Salonen, Sinikka Kettunen ja Irmeli Pihala. Varajäsenet: Ilkka Varajärvi, Keijo Kuusisto, Päivi Juhola, Matti Rantanen ja Maarit Päiviö				
	v. 2005- 2008: Jukka Kujala, pj (varalla Ilkka Varajärvi), Pentti Salonen v. 2007-2008 Matti Tamminen, vpj (Sonja Lymy, v. 2006 Pirjo Helenius v. 2007-2008 Jarmo Kauppi), Raija Korpela (Irmeli Pihala), Matti Arvo v. 2006 Matti Tamminen v. 2007-2008 Raimo Järvi (Jarmo Kauppi v. 2007-2008 Pirjo Helenius), Sinikka Kettunen (Ilona Sjöman) ja Eeva Koivunen (Olli Niemensivu)				
	v. 2009 – 2012: Raija Korpela, pj (Irmeli Pihala), Arto Savila, vpj (Markku Hemonen), Jukka Kujala (varalla Ilkka Varajärvi), Ritva Saarikko (Seija Johansson), Eeva Koivunen (Altti Lucander) ja Raimo Järvi (Helmi Saaristo)				
TARKASTUSHAVAINNOT					
2008	Arviointikertomukseen sisältyvät huomautukset ja muut tärkeät kannanotot Tarkastuslautakunta piti kuusi (6) tilikauteen kohdistunutta kokousta.	Tilintarkastuskertomus	Tilintarkastuspöytäkirja tarkastuslautakunnalle ja kunnanhallitukselle Tarkastuksessa oli todettu tilinpäätöslaskelmissa pienelköjä teknisluonteisia virheitä, jotka esitettiin poistettavaksi ennen TP:n esittämistä valtuustolle.	Tilinpäätöskokouskäsitely, mahdollinen arviointikeskustelu Pöytäkirjaan kirjattua arviointikeskustelua ei syntynyt. Tarkastuslautakunnan arviointikertomus hyväksyttiin ja merkittiin tiedoksi.	Raportoitu TP:ssä /huomioitu seuraavan vuoden TA:ssa Sitovat tavoitteet (osa) v. 2009: - kunnan kehittämisen sitova tavoite: kunnan sisäisen ja ulkoisen ilmeen uusiminen - talous- ja henkilöstöhallinnon tavoitteet: - talous- ja henkilöstöhallinnon palveluprosessien kehittäminen

2008	Arviointikertomukseen sisältyvät huomautukset ja muut tärkeät kannanotot	Tilintarkastuskertomus	Tilintarkastuspöytäkirja tarkastuslautakunnalle ja kunnanhallitukselle	Tilinpäätöskokouksen itely, mahdollinen arviointikeskustelu	Raportoitu TP:ssä /huomioitu seuraavan vuoden TA:ssa
	<p>Tarkastuslautakunta on perehtynyt tilikauden aikana kunnassa laadittuihin toiminnan ja talouden raportteihin ja tilikauden tilinpäätökseen. Lisäksi tarkastuslautakunta perehtyi kunnan eri toimielinten kokouspöytäkirjoihin sovitun työnjaon mukaisesti.</p> <p>Tarkastuslautakunnan pöytäkirjat on käsitelty kunnanhallituksen kokouksissa.</p> <p>Tarkastuslautakunta on kirjannut tilivuotta koskevia päätöksiä ja asioita kuulemisten ja saatujen selvitysten perusteella.</p> <p>Kokouksissa tehtyjä tarkastushavaintoja:</p> <ul style="list-style-type: none"> - tarkastuslautakunta piti koulutoimen, kirjasto- ja kulttuuritoimen sekä liikunta- ja nuorisotoimen johtamisjärjestelmiä puutteellisina, mihin kunnanhallituksen tulee kiinnittää erityistä huomiota - hallintokuntien tekemien päätösten tarkastamisen yhteydessä todettiin, että toimielimissä tulee huomioida esteellisyyskysymykset mahdollisimman tarkasti. Tämä koskee myös konserniyhtiöihin valittavia kunnan edustajia. 	<p>Erillinen tilinpäätöksen tarkastusmuistio:</p> <p>TP:n tarkastus/JHTT Teemu Peippo: pie- nehköjä huomautuksia ja korjauskehoituksia TP-laskelmissa □ korjaukset ennen TP:n valtuustokäsittelyä</p>	<p>Valtuusto päätti yksimielisesti merkittä tilintarkastuskertomuksen tiedoksi.</p> <p>Valtuusto hyväksyi yksimielisesti tilinpäätöksen ja myönsi vastuuvapauden tilivelvollisille.</p>	<p>Valtuusto päätti yksimielisesti merkittä tilintarkastuskertomuksen tiedoksi.</p> <p>Valtuusto hyväksyi yksimielisesti tilinpäätöksen ja myönsi vastuuvapauden tilivelvollisille.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - henkilöstön työhyvinvoinnin ja työkyvyn edistäminen - sisäisen laskutuksen kehittäminen <p>Vuoden 2008 tilinpäätöksen sivulla 5 todetaan kohdassa Tavoitteiden toteutuminen, varojen käytön valvonta, tuloksellisuuden arvioinnin pätevyys ja luotettavuus: ”Tarkastuslautakunta on kiinnittänyt huomiota kunnan johtamisjärjestelmään. Kunnanhallitus on tarkastuslautakunnan pöytäkirjan tiedoksi saatuaan antanut kunnanjohtajalle tehtäväksi valmistella koulutoimen, kirjasto- ja kulttuuritoimen sekä liikunta- ja nuorisotoimen johtamisjärjestelmän muuttamista. Varojen käytön valvontaa on tehostettu johtoryhmätasolla.”</p>

2008	Arviointikertomukseen sisällyvät huomautukset ja muut tärkeät kannanotot	Tilintarkastuskertomus	Tilintarkastuspöytäkirja tarkastuslautakunnalle ja kunnanhallitukselle	Tilinpäätöskokouskäsitely, mahdollinen arviointikeskustelu	Raportoitu TP:ssä /huomioitu seuraavan vuoden TA:ssa
	<p>Hallintokuntien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutuminen:</p> <p>- tarkastuslautakunta kiinnitti huomiota terveydenhuollon tehtäväalueen n. 300 000 €:n määrärahayhteyteen tilinpäätöksessä</p> <p>Koko kunnan taloudellisissa tavoitteissa kiitettiin huomiota toimintatuottojen määrän laskemiseen suhteessa toimintakuluihin jo useamman vuoden ajan.</p> <p>Kuntakonserni</p> <p>Tarkastuslautakunta kiinnitti huomiota siihen, että TA:ssa kuntakonsernille asetetut tavoitteet ovat olleet puutteelliset ja jatkossa tehtävien asetteluun täytyy kiinnittää enemmän huomiota.</p>				<p>Vuoden 2008 tilinpäätöksen sivulla 17 todetaan kohdassa Olemmaiset konsernia koskevat tapahtumat: "Tytäryhtiöiden osalta tulevat korjaustarpeet saattavat aiheuttaa huomattavaakin rahoitustarvetta jo nyt ja erityisesti tulevaisuudessa, kun tytäryhtiöiden kirjanpidoissa poistoja ei ole tehty eikä siten tulevien menoihin varauduttu."</p>